Université Paris IX - Dauphine

ECOLE DOCTORALE DE GESTION, COMPTABILITE, FINANCE (EDOGEST)
CENTRE DE RECHERCHE EUROPEEN EN FINANCE ET GESTION (CREFIGE)

L'HISTOIRE DU CONTROLE BUDGETAIRE EN FRANCE

Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique

THESE
pour l'obtention du titre de
DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION
(arrêté du 30 mars 1992)
Présentée et soutenue publiquement
par

Nicolas BERLAND

JURY

Directeur de Thèse :	**Monsieur Henri BOUQUIN** Professeur à l'Université Paris IX - Dauphine
Rapporteurs :	**Monsieur Alain DESREUMAUX** Professeur à l'Université de Lille I
	Monsieur Yannick LEMARCHAND Professeur à l'Université de Nantes
Suffragants :	**Monsieur Bernard COLASSE** Professeur à l'Université Paris IX - Dauphine
	Monsieur Patrick FRIDENSON Directeur d'études à l'EHESS

Janvier 1999

Tome II

ANNEXES

SAINT-GOBAIN

Le contrôle budgétaire apparaît chez Saint-Gobain après la Deuxième Guerre mondiale. Il en est question pour la première fois en 1933, puis à nouveau en 1938, mais il ne semble réellement mis en pratique qu'en 1941. Et il faut attendre 1954 pour qu'il se développe vraiment dans toute l'entreprise. Ce sont les conditions de son apparition et les péripéties de sa lente mise en place qui vont être traitées dans ce document. Le contrôle budgétaire n'apparaît pas subitement, différentes tentatives d'amélioration de la gestion de la compagnie conduisent les responsables à envisager des outils nouveaux. Le contrôle budgétaire prend forme progressivement, jusqu'à devenir « moderne ».

Plusieurs phases de développement peuvent être distinguées en suivant un ordre chronologique, l'ensemble étant organisé autour des deux grandes missions de réorganisation intervenues dans la compagnie. Six phases différentes peuvent aider à retracer l'apparition du contrôle budgétaire chez Saint-Gobain. Elles décrivent :

• Les outils de gestion traditionnellement utilisés par les cadres de Saint-Gobain dans les années trente et les critiques qui leur sont adressées. Celles-ci contiennent souvent en germe les éléments permettant le dépassement de ces outils.

• Les problèmes de gestion auxquels se heurte la compagnie en 1941 et qui justifient l'intervention d'un cabinet conseil.

• L'intervention du cabinet Héranger de 1941 à 1946, bien qu'étant un échec, permet d'introduire un embryon de contrôle budgétaire.

• Les problèmes de gestion qui persistent et ne sont résolus qu'à partir de 1954.

• La deuxième mission de réorganisation, conduite par l'IOIC, qui débouche sur la diffusion, à l'ensemble de la compagnie, du contrôle budgétaire.

• La phase de maturité du contrôle budgétaire, à partir de 1959, il devient enfin « moderne ».

§1- LA CRITIQUE DES OUTILS DE GESTION ET DES STRUCTURES DANS LES ANNÉES TRENTE

Les outils de gestion et les problèmes structurels de la compagnie de Saint-Gobain ne seront pas tous envisagés. Nous nous limiterons à l'examen du calcul des prix de revient, de la réforme de structure intervenue en 1938 à la direction générale des Glaceries, des rapports aux directions générales et à l'utilisation des budgets et des

prévisions dans les années trente. Ces outils paraissent, en effet, seuls pertinents pour expliquer le développement du contrôle budgétaire.

A- Les prix de revient et le contrôle

L'histoire du prix de revient est déjà ancienne chez Saint-Gobain. Elle a été largement traitée par Nikitin (1992) et Zimnovitch (1997). Cet outil n'est invoqué que pour comprendre le développement des budgets. C'est pourquoi, nous commençons notre étude en 1933. En effet, à cette époque, un certain nombre de préoccupations nouvelles sont mises à jour : le prix de revient commence à être considéré comme un outil de pilotage et non plus simplement comme un outil de contrôle *a posteriori*.

Un rapport interne à Saint-Gobain, datant de 1933 et malheureusement anonyme, fait mention de débats, concernant le prix de revient et son utilisation, au sein de la branche des Glaceries [1]. Le rapport commence par dresser un état des pratiques, en fait une critique, et propose enfin « *une nouvelle forme de présentation des prix de revient* ».

Notons d'abord que les coûts sont divisés en trois catégories : les frais de fabrication, les frais de vente et les frais généraux. Dans la première catégorie, par exemple, les prix de revient de fabrication font apparaître un résultat par produits. On trouve dans ce document, pour le premier semestre 1932, le coût de différents services : les halles à Glace, les verres minces, les moulages, les frais de composition, les produits réfractaires, les emballages et le douci poli des emballages. Les charges correspondantes à chacun de ces services sont classées par nature et ventilées ensuite entre les produits. Ainsi, pour les halles à Glace, les différents coûts sont répartis selon les grandes catégories ci-dessous :

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 4/289. Dossier prix de revient 1933, 4 vol.

- la main d’œuvre : elle comprend la main d’œuvre de fabrication mais aussi celle du magasinage et celle des frais généraux,
- les matières vitrifiables : ce poste reprend la valeur de certains intrants (sable par exemple),
- les combustibles (coke...),
- les fours de fusion, dont l'entretien et la réparation,
- l'entretien des bâtiments, des appareils et des outils,
- les objets divers,
- l’enlèvement des décombres,
- la force motrice et la force d'eau,
- le chauffage et l'éclairage,
- les frais généraux d'usine,
- les recettes à déduire,
- les redevances,
- les crédits de transformation de certains équipements.

L'ensemble de ces postes fournit le total des coûts de fabrication des halles à Glace. Ils sont ensuite répartis entre les trois produits fabriqués par les halles : les Glaces, les dalles et le calcin. En outre, les frais généraux sont répartis, selon une méthode simple, au prorata de la main d’œuvre productive. Ils font l'objet d'une attention soutenue, mais le rapport souligne le peu de fiabilité de tous ces calculs : « *ces dépenses ont été décomposées en tenant compte des renseignements fournis par les rapports mensuels de fabrication, les feuilles de répartition de main d’œuvre, les bons d'approvisionnement et les feuilles de travaux* » ; et il ajoute : « *comme on le verra plus tard dans les différents relevés qui suivent, la confusion règne dans beaucoup d'application tant de main d’œuvre que d'entretien et de fournitures. Pour la main d’œuvre, certains services ne fournissent pas régulièrement une décomposition suffisamment précise, parce qu'elle ne leur a jamais été demandée et qu'elle n'est pas indispensable dans les conditions actuelles. D'autres la fournissent trop détaillée et le regroupement fait à la comptabilité n'est pas suffisamment basé sur les applications pratiques de travail. Les applications de traitement d'employés ne résultent pas toujours de principes bien établis qui permettraient de faire des comparaisons exactes entre les différents mois* »[1]. La fiabilité des chiffres utilisés n'est donc pas suffisante. Les procédures de relevé des différents coûts doivent être revues, harmonisées et centralisées. Cette centralisation constitue une partie importante du travail des comptables dans les années trente, aussi sont-ils très attachés à l'établissement de chiffres comptables homogènes, avec des procédures établies par les services centraux du siège.

Les critiques adressées à cette méthode se répartissent en deux catégories, des critiques d’ordre techniques et des critiques tenant à sa finalité. Les critiques techniques portent exclusivement sur la répartition des frais généraux *au prorata* de la main d’œuvre

[1] Ibid.

productive et accessoirement au prorata du nombre de pots coulés. La première clé de répartition est loin de satisfaire les auteurs du rapport de 1933. En effet, les frais généraux sont constitués au trois-quarts par des impôts, il serait donc plus pertinent, selon les auteurs, de les répartir au prorata des bénéfices réalisés. Par facilité, affirment-ils, ce n'est pourtant pas la méthode retenue. De plus, si la technique de fabrication d'un produit s'améliore et entraîne une baisse de la quantité de main d'œuvre nécessaire, alors le résultat total attribuable à ce produit augmente, entraînant ainsi une croissance corrélative des impôts. Celle-ci accroît les frais généraux, répartis en fonction d'une main d'œuvre qui a diminuée pour les produits considérés. L'accroissement de profits générés par un produit a donc pour conséquence une baisse ou une stagnation des frais généraux imputés à ce produit alors que c'est précisément ce qui est à l'origine des coûts supplémentaires. Les auteurs multiplient les exemples de tels effets pervers. Ainsi un investissement aura pour conséquence une augmentation des amortissements totaux et une baisse du recours à la main d'œuvre (il s'agit d'une substitution capital/travail), d'où une imputation réduite des frais généraux car la quantité de main d'œuvre a diminué, toute chose égale par ailleurs, sur les produits ayant bénéficié de l'investissement. Le calcul des prix de revient s'en trouve ainsi faussé[1].

Les critiques sur la finalité du calcul des coûts sont plus intéressantes pour le développement du contrôle budgétaire. Les auteurs étudient surtout les frais de fabrication. Les prix de revient permettent de calculer des profits ou des pertes produits par produits, mais il ne fournit pas l'origine des pertes ou des profits au sein du processus de fabrication de ces produits. On ne sait pas si elles sont dues, par exemple pour les Glaces, à une augmentation de la casse, à des pertes en découpe ou à tout autre cause. Pour reprendre une image du rapport, le prix final devrait se former par une succession de « *prix élémentaires* » auxquels serait rattachée une partie des frais généraux à chaque étape. Les auteurs du rapport souhaitent justement connaître ces prix élémentaires. Leur proposition vise à répartir ces différents coûts sur l'ensemble du processus industriel, en dégageant les grandes étapes de la fabrication, le rapport parle de « *stade de production* », on parlerait aujourd'hui de centres de frais. « *Le prix de revient général d'un produit sera formé d'une série de prix élémentaires correspondant aux divers stades de la fabrication. Ceux-ci seront déterminés en partant des remarques suivantes :*

> *1°) Les dépenses relatives à un même stade devront se rapporter à une même quantité de produits.*

[1] Ces remarques font inévitablement penser aux problèmes à l'origine de l'*Activity Based Costing*.

2°) Les éléments de produits différents, groupés techniquement sur une même fabrication et occasionnant de ce fait une seule série de dépenses, seront réunis dans le même prix élémentaires ».

Ainsi, la main d'œuvre serait répartie dans les différents stades de fabrication et non plus considérée dans un seul poste. Pour les produits réfractaires, les auteurs proposent les différents stades suivants :

- épluchage des terres,
- broyage des terres,
- broyage de la silice,
- mélange à la pelle,
- malaxage,
- marchage,
- cuisson des produits.

chacune de ces étapes absorbent des charges classées par nature (main d'œuvre, matières premières...)

Ceci doit permettre de déterminer plus finement les opérations où l'entreprise gagne de l'argent et celles où elle en perd. On passe d'un calcul du prix de revient servant à déterminer un profit par produit, à une analyse où le prix de revient permet de connaître la succession des prix élémentaires des différentes étapes du processus de production. Comme le souligne le rapport, « *il y a plus d'intérêt à connaître les rendements élémentaires que le rendement total* »[1]. C'est donc un nouvel outil de gestion qui est proposé, permettant le contrôle des différentes opérations, presque un outil de pilotage, et plus seulement un outil d'évaluation du coût des produits *a posteriori*. C'est un outil de pilotage, car il doit servir à déterminer sur quel stade de fabrication il faut faire porter les efforts d'amélioration. Certains services qui ressentent le besoin d'un tel calcul effectuent déjà ce reclassement. Mais ils le font seuls et les résultats ne sont pas repris par les services comptables du siège qui les ignorent. Or, l'objectif du rapport est de systématiser ces calculs et de les confier à la comptabilité, comme cela est rappelé dans l'introduction du rapport :

« *La comptabilité d'une entreprise doit être non seulement un organe d'enregistrement mais aussi de contrôle et de prévision. Elle doit apparaître comme un observateur impartial, incorruptible et toujours éveillé, qu'un directeur a dans son usine pour lui indiquer les progrès ou pertes réalisées, la situation exacte, les moyens d'atteindre le but qu'il se propose* »[2].

Elle sert :

« *- à la direction de l'usine pour contrôler la marche technique, c'est le seul élément sérieux et honnête de contrôle :*

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 4/289. Dossier prix de revient 1933, 4 vol.
[2] Ibid.

- pour le service commercial qui fixe ainsi son prix de vente,
- pour la direction générale pour contrôler la marche des affaires ».

La comptabilité pourrait devenir un outil d'aide à la gestion quotidienne et plus seulement un moyen d'observation *a posteriori*. Il s'agit alors pour les comptables d'ouvrir la boite noire du processus de production. Un extrait du document sur le traitement des frais de main d'œuvre est révélateur des préoccupations :

« *2°) Valeur de la main d'œuvre productive :*
Les observations que nous venons de faire sont valables aussi pour la main d'œuvre. Il est intéressant que celle-ci soit connue pour chaque élément de la fabrication. Actuellement, on porte au prix de revient la main d'œuvre sous un seul titre en séparant seulement celle de la fabrication de celle de magasin.
Pour celui qui étudie un prix de revient, ce qui nous l'avons dit est pratiquement le seul contrôle possible d'une fabrication, le groupement de la main d'œuvre ne permet pas de tirer de cet examen toutes les conclusions désirables. La présente étude qui a conduit à une décomposition des chiffres de main d'œuvre a montré tout l'intérêt présenté par celle-ci. La comparaison des chiffres totaux ne permet pas de découvrir certaines anomalies, sources de dépenses parfois inutiles, qui se perpétuent par la force de l'habitude »[1].

La finalité est claire, il faut réduire les coûts, en réduisant les dépenses inutiles et cela demande de mieux connaître le processus de production. On envisage de confier cette tâche à la comptabilité car elle est considérée comme « *incorruptible* »[2], étant un service contrôlé par le siège. C'est le moyen de contrôle le plus fiable à la disposition des administrateurs. Mais les services comptables ne semblent pas vouloir prendre en compte les besoins exprimés par les différents services du groupe. Le document ne parle pas encore de centres de responsabilités, il n'envisage même pas de rendre qui que ce soit responsable d'une étape du processus, mais on se rapproche de cette idée. On est encore très loin de prévisions systématiques et de mise en évidence d'écarts, mais on cherche à cerner les causes des profits ou des pertes. Cette réforme n'est toutefois pas appliquée.

Dans la branche des produits chimiques a lieu en 1933, une crise également très révélatrice des besoins des opérationnels.

B- L'intervention d'un ingénieur-conseil dans la chimie

La compagnie engage, en décembre 1933, M. Lacoin, un ingénieur-conseil, pour restructurer la direction des produits chimiques qui est au plus mal. Comme il se doit, le

[1] Ibid.
[2] Ibid.

consultant rédige un ensemble de rapports très utiles pour comprendre les modes de gestion de cette direction à l'époque[1]. Celle-ci comprend trois entités : la direction générale des produits chimiques, la direction des usines et la direction générale des activités commerciales. Aucune politique d'ensemble n'existe pour la gestion de ces trois entités et la direction des ventes semble particulièrement défaillante.

De Lacoin, l'ingénieur-conseil, on sait peu de chose. Nous obtenons indirectement des informations d'une note de 1941, quand Saint-Gobain est contacté par Ernst Hymans[2]. La société prend des renseignements sur ce dernier, également ingénieur-conseil. En France il travaille avec Jean Coutrot. Or, Lacoin doit connaître Coutrot et Hymans, explique le rédacteur de la note, car il participe au Centre polytechnicien d'études économiques (CPEE). Est-ce le même Lacoin qui travaillait chez Citroën, et était présent à Genève ? On ne peut que le supposer. Il semble ensuite avoir été recruté par la compagnie.

L'une de ses notes[3], datée 22 août 1934, nous apprend qu'il a commencé sa mission en décembre 1933. Il s'intéresse aux moyens d'action de l'industrie chimique (prix de revient, prix de vente, frais de vente et ententes). Il commente la gestion de la chimie qui semble être à l'abandon. Les directeurs sont très mal informés, et suivent Kuhlmann le concurrent, à défaut d'avoir une politique volontariste. Il n'y a pas de coordination entre la production et les ventes, pas de politique générale, pas de moyen de contrôle, pas de renseignements sur les différentes ententes auxquelles participe la compagnie, etc. Dans une note[4] du 22 octobre 1936, il signale que le comité des produits chimiques et le secrétariat général manquent de moyens d'informations industrielles et commerciales. Le but de Lacoin ne semble pas tant d'améliorer le fonctionnement des unités que de redonner à la direction générale des produits chimiques, et à son comité, la maîtrise de ses décisions. Son idée est de créer une véritable politique générale.

Le calcul du prix de revient pose également problème. Il est décentralisé, détaillé et relève de l'attribution des usines. La comptabilité des usines semble de bonne qualité, mais par contre, la comptabilité de la direction générale des affaires commerciales (DGAC) est très approximative. Les statistiques de la DGAC ne paraissent pas suffisantes, tant pour les engrais que pour l'acide sulfurique, pour avoir une bonne idée du marché et de son évolution. Il n'existe même pas de catalogue des produits vendus

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/539. Mission de Lacoin.
[2] Ibid.
[3] Ibid.
[4] Ibid.

par la compagnie. Ce sont les agents de vente sur place qui au mieux s'en constitue un, avec des coupures de presse et des extraits de brochures. Certains produits ne sont pas vendus car les vendeurs ignorent jusqu'à leur existence.

Dans un volume de synthèse[1], Lacoin fait le point sur la situation des usines. C'est ainsi que l'on apprend que « *leurs moyens d'action sont actuellement surabondants. Leur organisation est très au point : le contrôle des dépenses de fabrication y est poussé extrêmement loin et est même arrivé depuis quelques temps déjà à une organisation identique à celle qui a été dans ces dernières années préconisée avec une grande publicité par les américains sous le nom de contrôle budgétaire comme le dernier mot en matière de contrôle préventif des dépenses* ». Mais ne s'agit-il pas seulement d'un contrôle des programmes d'investissement comme cela est si courant à l'époque ? Le groupe contrôle environ 25 usines chimiques ; sont-elles toutes sous contrôle budgétaire ? L'absence d'information supplémentaire ne permet pas de conclure définitivement. Nous pouvons donc douter de l'existence même d'un réel contrôle budgétaire, d'autant plus que nous n'en trouvons aucune trace par la suite.

Il existe de nombreuses ententes dont Lacoin remet l'étude à plus tard car la situation lui paraît fort compliquée. Ainsi pour l'acide sulfurique, l'entreprise a négocié avec Kuhlmann une entente, mais Saint-Gobain se heurte à l'absence de chiffres comptables sûrs concernant ses propres ventes pour en vérifier le bon fonctionnement. Il y a une pénurie d'informations qui, selon Lacoin, caractérise l'ensemble de la direction. De façon générale, il note « (qu')*il n'existe aucun résumé historique, ni aucun dossier des textes des ententes permettant de suivre les situations successives de Saint-Gobain par rapport à la concurrence. Une statistique exacte sur ce point est d'ailleurs difficile à établir, parce que les ententes successives ont été faites en général sur des bases qui ne sont pas exactement toutes pareilles* »[2]. Lacoin attribue ce manque d'information à l'absence de politique générale de cette direction. Seule à ses yeux, la direction des usines trouve grâce. C'est elle qui fournit des renseignements sur les marchés, renseignements qu'elle considère toutefois comme incomplets et sans doute approximatifs n'étant pas la mieux placée pour avoir un regard extérieur. Lacoin plaide pour la formation d'un véritable service d'état-major.

---

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 418/078. Rapports de M. Lacoin de 1935 sur la situation de la direction générale des produits chimiques. Plusieurs volumes.
[2] Ibid.

Un rapport[1] du 22 février 1934 signale en conclusion « *qu'il existe déjà pour chaque produit des prévisions de ventes et de fabrications et des prévisions de prix de revient. Il serait donc très facile en régularisant les prévisions de prix de vente, d'avoir une prévision complète annuelle ou semestrielle des résultats des produits chimiques. Pour suivre la marche courante des affaires d'engrais et de produits chimiques, le Comité pourrait se borner à suivre l'exécution de ces prévisions qu'il aurait au préalable discutées et approuvées* ». Il plaide donc, sans le nommer, pour la mise en place d'un système de contrôle budgétaire.

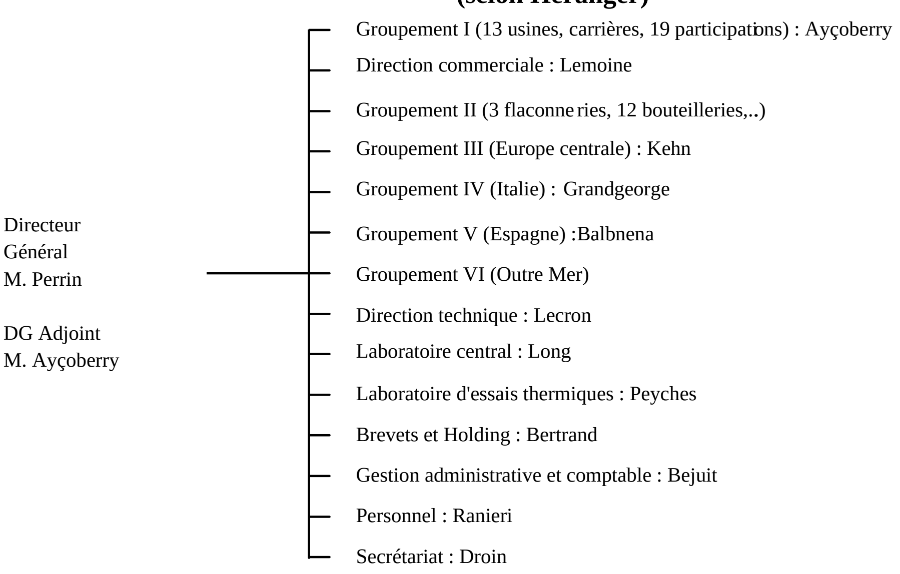
Il est possible que la direction des usines ait développé seule du contrôle budgétaire car elle semble bien maîtriser la technique de calcul des prix de revient. Elle est notamment la seule à avoir des informations sur le marché des produits chimiques même si tout cela reste assez flou et imprécis. Des tentatives d'implantation du contrôle budgétaire ont peut-être été faites, un système de contrôle naissant a peut-être pu être observé par Lacoin où les réalisations d'une année faisaient office de prévisions pour l'année suivante. Ceci fournissait un guide approximatif utile à la gestion, mais c'est tout ce que nous pouvons conclure sur cette expérience. On ne parle plus alors de contrôle budgétaire avant 1938 et la mise en place d'une réforme dans les Glaceries.

C- La réforme de structure de la direction générale des Glaceries

En 1938, la direction générale des Glaceries, sous la houlette de Tony Perrin, entame un mouvement de restructuration. Des problématiques importantes peuvent, à cette occasion, être mises à jour, et notamment, la recherche constante de services fonctionnels efficaces. La première réforme concerne la création d'une structure quasi divisionnelle. Elle se présente ainsi en 1941, sans avoir beaucoup changé depuis 1938 :

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/539. Mission de Lacoin.

Figure 12 : Structure de la Division Glace en 1941
(selon Héranger)



Source : Archives Saint-Gobain CSG 293/464.

Cette structure comporte des divisions, appelées groupements, définies géographiquement, excepté pour les groupements I et II où le critère du produit a été retenu. Une direction commerciale est créée mais elle ne s'occupe que des groupements I et II. Pour assister ces « divisions », on trouve également des services d'état-major (directions techniques, laboratoire central, etc.). Deux de ces services sont particulièrement pertinents pour le contrôle budgétaire : la direction centrale des usines, directement rattachée au groupement I et le service « *gestion administrative et comptable* » qui s'appelle encore, en 1938, « *statistiques et contrôle financier* », sa dénomination et ses fonctions changent en 1939.

1/ La création de la direction centrale des usines

Au moins pour le groupement I est créée en 1938, une direction centrale des usines (DCU) dirigée par M. Druet[1]. Cette nouvelle direction correspond à un niveau intermédiaire entre le responsable du groupement I et les différentes usines. Ce nouveau service doit alléger le travail du directeur du groupement, trop occupé pour s'intéresser à la gestion de chaque usine. Cette DCU rend également des comptes à la direction générale de la branche des Glaceries, il s'agit « *d'une délégation par la direction générale d'une partie de ses pouvoirs* ». Et le document de préciser « *le fait qu'il s'agit là d'une délégation de pouvoir par la direction générale implique que la DCU devra*

[1] Archives Saint-Gobain. SGV HIST 01/160. Document anonyme du 19 mai 1938.

prendre ses directives auprès de cette direction générale et fournir à celle-ci les comptes rendus nécessaires à son information ou utiles à l'orientation de ses décisions »[1]. C'est à une décentralisation plus qu'à une véritable déconcentration que l'on assiste. Il faut alléger le travail de la direction du groupement et de la direction générale au maximum sans pour autant assurer de responsabilités décisionnelles. « *Le fait que la DCU est appelée à centraliser le contrôle de l'activité des établissements et à coordonner leurs efforts, implique aussi que cette DCU, pour tout ce qui concerne l'activité industrielle, se substituera à chacun de ces établissements dans ses relations avec la direction générale, pour assurer par une liaison constante avec celles-ci et ses divers services - sur les bases exposées ci-après - une collaboration devant être d'autant plus profitable à l'ensemble, que la DCU apportera des informations et des avis, non seulement contrôlés, mais surtout groupés, comparés et interprétés, concernant l'activité des établissements et leurs possibilités présentes et à venir* »[2]. Il semble donc que le groupement I et la direction générale des Glaceries aient besoin d'un service qui les aiderait à gérer les différentes usines. Plutôt que d'avoir recours à un véritable service d'état-major et à de nouveaux outils de gestion, il crée un échelon hiérarchique supplémentaire qui, espère-t-il, permettra d'alléger la masse de travail de la direction du groupement. On pourrait comparer cette nouvelle entité au traditionnel secrétariat général des directions générales.

Les tâches qui sont attribuées à la DCU montrent pourtant qu'elle relève en grande partie d'un service d'état-major.

« *L'exploitation courante des établissements suppose, dans l'ordre :*

au départ

1° *la connaissance des moyens de production des établissements.*

2° *un programme commercial approprié à ces moyens.*

3° *un programme financier (budget) tenant compte des dépenses absorbées par les moyens et des recettes procurées par le programme commercial.*

4° *un programme industriel, accordant les fabrications aux contingences ci-dessus.*

à chaque instant

5° *un contrôle de la concordance entre les prévisions et les réalisations ou une analyse justificative de leurs écarts.*

6° *le redressement des écarts défavorables et l'amélioration des écarts favorables (...)* »[3].

En ce qui concerne les programmes commercial et financier, le document précise :

[1] Ibid.
[2] Ibid.
[3] Ibid.

« Programme commercial : *La DCU, ainsi renseignée sur les possibilités de chacun de ses établissements, recherchera avec les services commerciaux la possibilité de mettre en regard d'un programme d'ensemble des ventes, un plan de campagne d'ensemble des fabrications. Elle pourra suggérer des modifications ou des répartitions de même qu'elle acceptera ses suggestions de ce même genre (...).*

Programme financier : *La DCU contrôlera, tant au moment de l'établissement des campagnes qu'à tout instant au cours de ces campagnes que les prévisions budgétaires s'accordent avec les besoins et sont confirmés par les résultats. Elle signalera les besoins exceptionnels, annoncera ou justifiera les résultats anormaux, le tout dès que possible* » [1].

On retrouve là une forme de contrôle budgétaire. Mais il n'est pas administré par un vrai service d'état-major, la DCU n'étant pas placée en position fonctionnelle vis-à-vis du responsable du groupement I et des usines. L'interrogation reste entière dès qu'il s'agit de connaître la réalité des applications prônées. Si elles sont réalisées, on ne connaît rien sur le détail de leurs mises en œuvre. La direction générale des Glaceries semble donc à la recherche d'un moyen lui permettant de travailler à moindre effort et de coordonner ses différentes activités. Elle dispose d'outils qu'elle pourrait développer mais ne définit pas les structures adéquates. La création d'un service d'état-major, nécessaire pour le contrôle, a lieu toutefois en 1939 : il s'agit du service de gestion administrative et comptable[2].

2/ La création du service de gestion administrative et comptable

C'est presque un « coup d'état »[3] que tente la direction générale des Glaceries en 1939. Celle-ci est en effet insatisfaite de la façon dont est utilisée la comptabilité et surtout de l'usage qu'en fait l'administration centrale. Aussi va-t-elle tenter de se l'approprier. Schématiquement, à cette date, l'organisation des directions de Saint-Gobain peut être représentée par la figure ci-dessous :

[1] Ibid.
[2] Un document d'annexe présente les attributions de ce service.
[3] Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise " Organisation 1939 ".

Figure 13 : Organigramme des directions de Saint-Gobain en 1939

Source : Archives Saint-Gobain CSG 418/71.

La société dispose de services d'état-major, fonctionnant pour le comité de direction. Mais ils remplissent un rôle particulier. Ils sont au service exclusif du siège social. Le secrétariat général et son responsable ont un pouvoir important. Ils rendent compte de l'activité des deux directions générales aux mandataires du siège social. Mais ils ne semblent pas intervenir directement dans le travail des opérationnels. Ils n'ont pas cette fonction de conseil traditionnellement dévolue aux services d'état-major.

Alors que la fonction financière est assurée à cette époque par le secrétariat général et le comité de direction, la direction générale des Glaceries souhaite disposer d'un département qu'elle nomme « *service de gestion administrative* » en lieu et place du service « *statistiques et contrôle financier* » dont le chef de service, qui ne change pas pour autant :

« *joue le rôle de conseil du Directeur général* (N.D.A. des Glaceries) *dans les problèmes financiers. Il doit l'alerter et attirer son attention sur les particularités et les anomalies concernant les résultats, les prix de revient, la situation financière des filiales. Le service doit réunir tous les renseignements et la documentation permettant au Directeur général d'être tenu au courant de la situation des affaires : études, statistiques et rapports financiers sur la marche des affaires de la compagnie et des filiales, présentation des budgets, évolution des prix de revient...* »[1].

Le document propose, entre autres, deux missions à ce nouveau service. « *Une mission de contrôle et d'études des prix de revient. Ces missions, en dehors du contrôle qu'elles exerceraient, permettraient d'unifier dans les détails le mode d'établissement des prix de revient* »[2]. Et « *une mission de contrôle des magasins d'approvisionnement effectué dans un sens différent du contrôle exercé par l'administration centrale et qui aurait pour but d'assurer une composition et une utilisation plus judicieuses des magasins d'approvisionnement* » [3].

Les documents que pourrait utiliser ce service pour rendre compte de la gestion seraient très nombreux, comprenant des études financières, des prévisions et des monographies. Il devrait établir la documentation générale permettant aux chefs des groupements et à la direction générale des Glaceries d'être tenues au courant de la marche des affaires. Pour cela, il établirait des prévisions et des études sur la situation financière des sociétés du groupe, il centraliserait les informations sur les prix de revient en collaboration avec les services techniques, il étudierait les résultats mensuels, il ferait des études sur les affaires en difficulté, des études d'affaires étrangères à la compagnie et des affaires nouvelles. Vis-à-vis de l'administration centrale, il aurait un rôle de liaison, chargé de faire appliquer les règles générales d'organisation comptables, l'étude des circulaires nouvelles, de communiquer au service « *contrôle et études* » les informations pour le traitement des problèmes sur lesquels l'administration centrale peut être amenée à donner son avis.

C'est un véritable service d'état-major que réclame la direction générale des Glaceries. Le contrôle-sanction établi *a posteriori* par l'administration centrale, à l'aide des prix de revient comptables, n'apparaît plus suffisant pour piloter convenablement les Glaceries. La direction générale des Glaceries propose de rapprocher des utilisateurs les chiffres de la gestion. Le nouveau service doit « *intervenir dans l'action alors que les services du siège sont exclus de l'action, il intervient comme un conseil* »[4]. Il s'agit de disposer

---

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise " Organisation 1939 ". Document anonyme du 7 février 1939.
[2] Ibid.
[3] Ibid.
[4] Ibid.

d'un « *système d'alerte permanent* » sur l'évolution des principaux indicateurs de gestion et qui vient « *se conjuguer à l'action de contrôle des autres services centraux* ». On retrouve la même préoccupation qu'en 1933 : utiliser la comptabilité, l'étude des prix de revient, la surveillance des crédits, les statistiques et graphiques des stocks et les états de résultats comparés, afin de disposer d'un moyen de maîtrise de la gestion. Un document[1] du 7 février 1939 explique les motivations qui ont conduit à cette proposition : c'est la complexité croissante des affaires. Celle-ci se retrouve tout à la fois dans la multiplication des filiales, dans l'augmentation de leur taille, dans l'accroissement du nombre de règlements fiscaux, commerciaux et monétaires. Pour faire face à ces difficultés, le nouveau service est alors le « *moteur* » responsable directement de la gestion des affaires alors que l'administration centrale serait « *l'appareil de contrôle à la disposition du Conseil (...) organisme d'observations et de réformes* ». Son rôle vis-à-vis de la direction générale des Glaceries serait de l'alerter et d'attirer son attention ; vis-à-vis des autres services centraux, il devrait établir les instructions d'exécution des directives reçues de l'administration centrale (rôle de liaison) et enfin vis-à-vis des groupements, ce serait un organisme d'information et de conseil. Les auteurs du rapport proposent en définitive une nouvelle conception du contrôle. Il faut noter que le dernier document est largement annoté à la main. Il a mis dans une fureur noire son lecteur (anonyme) qui refuse visiblement que l'on touche aux prérogatives de normalisation de l'administration centrale. L'auteur pourrait être l'un des comptables du siège.

Les comptables du siège, au premier rang desquels se trouve Léon Caillet, qui travaille dans le tout récent service contrôle et études créé en 1938 et rattaché au secrétariat général, réagissent vivement. Dans une note commentant les velléités de la direction générale des Glaceries[2], il explique que le nouveau service, qu'elle propose de créer, ferait double usage avec ceux déjà existants. « *Contrôle et études* », qui a proposé l'année précédente la généralisation du contrôle par budget pour les filiales[3], est donc très réticent à une éventuelle décentralisation des services comptables, à la fois par peur de bouleverser tous les efforts entrepris pour harmoniser les différentes procédures comptables, mais aussi sans doute par peur de perdre du pouvoir. Pour Caillet, cela « *est en contradiction avec la règle constitutionnelle de Saint-Gobain* ». Il ne précise toutefois pas laquelle, mais on pense bien évidemment à la centralisation et

---

[1] Ibid.
[2] Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise " Organisation 1939 ". Document daté de janvier, signé LC (Léon Caillet ?).
[3] Mais nous ne trouvons aucune trace d'une telle application dans les archives de la société.

l'uniformisation des procédures comptables. Un membre des services centraux[1] prône la recherche d'une « *organisation centripète* » où « *l'administration centrale* (serait) *l'aboutissement nécessaire et exclusif de tout le travail financier* ». L'auteur de cette note se défend à plusieurs reprises d'analyser, avec passion, les problèmes posés par cette décentralisation. Au contraire, nous pouvons en déduire que les débats sont agités.

Ce nouveau service ferait double usage[2], selon les comptables du siège, car la comptabilité a déjà en charge le calcul des prix de revient, des statistiques, des graphiques de stocks et des états de résultats comparés, sans doute entre usines, et parce que le service contrôle et études se charge de la surveillance des crédits. Comment interpréter la démarche de la direction générale des Glaceries ? Soit ces différents services ne font pas leur travail, la direction générale des Glaceries souhaitent alors les remplacer, et on comprend qu'ils cherchent à se défendre. Soit les directeurs de groupement et le directeur général des Glaceries veulent être plus autonomes. Soit ils réclament de nouveaux outils que le système actuel ne leur fournit pas. Ces différentes possibilités ne sont toutefois pas exclusives les unes des autres. Les responsables hiérarchiques de la division Glacerie ne semblent pas concernés par les activités du secrétariat général du siège. Ces derniers ne s'adressent d'ailleurs qu'à l'administration centrale : « *Tous les travaux financiers d'ordre comptable, statistique ou narratif, doivent être faits en vue d'informer l'administration centrale et de lui rendre compte* » ou encore « *Administrer une entreprise, c'est accomplir le rôle de gérant suivant une terminologie généralement employée. Or le gérant a pour mission principale de connaître, de suivre, de comptabiliser et de contrôler l'usage fait, par les collaborateurs de l'entreprise, des capitaux à lui confiés par les actionnaires* »[3]. On se trouve face à une incompréhension totale qui tient, non pas à la façon de réaliser le travail de contrôle comptable, mais à sa finalité. Les services comptables ne sont pas opposés à tout progrès, à condition qu'ils ne se fassent pas à leur détriment. Ils veulent continuer à gérer le système d'information comptable, ne serait ce que pour harmoniser les différentes procédures. L'administration centrale semble préférer un rôle de liaison pour ce nouveau service de gestion administrative, plutôt qu'un rôle d'exécutant pour des tâches jugées redondantes ou inutiles. Les comptables rendent compte à l'administration centrale mais ils n'aident pas à la gestion des directions générales. On peut également se

---

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise " Organisation 1939 ". Document anonyme du 16 janvier 1939.
[2] Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise " Organisation 1939 ". Document anonyme du 16 janvier 1939 et un autre document de janvier 1939 émanant de Léon Caillet du service Contrôle et études.
[3] Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise " Organisation 1939 ". Note de Léon Caillet de janvier 1939.

demander dans quelle mesure la structure particulière de Saint-Gobain, organisée autour de deux directions générales franchement séparées, ne nuit pas à une clarification des responsabilités entre services fonctionnels du siège et directions générales. La Présidence est également attachée au maintien d'un service de contrôle autonome par rapport aux directions générales et c'est le Président Hély d'Oissel qui décide, en dernier ressort, de l'avenir des réformes de la direction générale des Glaceries.

Dans une note[1] du 13 février 1939, il définit précisément les responsabilités de chacun sans toutefois exclure les innovations introduites par la direction générale des Glaceries. Ainsi, selon Hély d'Oissel, le secrétariat général doit établir le Plan comptable pour l'ensemble de l'entreprise, tenir la comptabilité centrale, établir les bilans des différents établissements, exécuter tous les travaux de statistiques, d'analyse, de comparaison et commentaires que lui demandent le conseil et les directeurs généraux. Il a un droit de contrôle illimité sur toutes les pièces comptables et il réalise les études pour le conseil. De son côté, la direction générale des Glaceries se voit rappeler sa fonction d'approvisionnement, de fabrication et de vente, de réalisation d'études sur la politique industrielle et commerciale, de recrutement, de rémunération et d'établissement d'un budget annuel de travaux neufs. Elle est libre de procéder à sa guise, le conseil n'intervient pas. Lacoin[2] des services centraux résume la situation : « *Dans toutes les branches de l'activité des Etablissements des Glaceries et des filiales dont Saint-Gobain a effectivement la gestion, des contrôles sont nécessaires pour permettre à la fois au Conseil de Saint-Gobain et au directeur général de prendre leurs responsabilités. Mais il est indispensable que ces deux contrôles ne se recouvrent pas inutilement, ceci conformément à une règle appliquée très généralement dans les grandes administrations. Il faut donc répartir les contrôles :*
- à la direction générale des Glaceries reviennent le contrôle technique des fabrications, le contrôle des budgets et le contrôle des ventes.
- à la direction financière, le contrôle comptable et bancaire et le contrôle du respect des instructions générales de Saint-Gobain et des décisions du Conseil ».

La direction générale des Glaceries est donc libre de maintenir sa nouvelle structure et on la retrouve, avec les mêmes responsables (M. Béjuit) en 1941 lors de l'intervention du cabinet Héranger.

---

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Chemise " Organisation 1939 ".
[2] Archives Saint-Gobain. SVG HIST 01/160. Note de Lacoin sur l'organisation générale des Glaceries du 5 juin 1939.

D- Les rapports aux directions générales

Les rapports périodiques sont un autre moyen de contrôle des actions des subordonnés qui doivent ainsi régulièrement rendre compte de leur activité sous une forme standardisée. D'après le premier rapport[1] du cabinet Héranger du 7 octobre 1941, chaque direction générale reçoit, des services qu'elle dirige, un certain nombre d'informations afin de contrôler l'activité qui lui est confiée.

Ainsi, la direction générale des Glaceries reçoit notamment:

- le cahier des pièces comptables,
- les feuilles de prix de revient établies mensuellement,
- les rapports décadaires reprenant des informations techniques (éléments de production, nombre d'ouvriers, rendement des fours, etc.),
- le produit des Glaceries (établi trimestriellement),
- le résultat des Glaceries (même périodicité).

Pour sa part, la direction générale des produits chimiques reçoit :

- des rapports hebdomadaires reprenant des éléments techniques de production,
- l'état mensuel des fabrications,
- les prix de revient d'exploitation,
- la situation décadaire du magasin (état des stocks),
- le résultat des ventes (établi sur une base mensuelle).

Ces différents rapports ont été définis par une circulaire[2] datant de 1937. Cette instruction souligne la difficulté à comparer les résultats des différentes usines. Des chiffres identiques sont interprétés différemment selon les responsables. On comprend alors l'attachement des services comptables à ne pas décentraliser un système qu'une grande centralisation ne parvient pas toujours à rendre homogène. Cette instruction précise également que « *les chiffres qui sont portés sur les documents décadaires doivent être aussi précis que possible sans être forcément comptables* ». Par contre, « *les chiffres portés sur les rapports mensuels seront comptables. Les données de base ayant été établies dans les services par mesures directes à la façon habituelle (pesage, inscription sur registres, inventaires, etc.), les autres chiffres s'en déduiront. Il y aura identité complète tant dans les désignations que dans les valeurs, entre les chiffres figurant aux prix de revient ou autres pièces comptables et les chiffres correspondants des rapports mensuels* »[3]. Par comptable, il faut entendre, non pas un schéma d'écriture, mais plutôt une cohérence d'ensemble. Ce sont les chiffres des services comptables qui

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Organisation “ Charles Héranger ”. Rapport du 7 octobre 1941.
[2] Archives Saint-Gobain. CSG 06/06. Notamment le document “ Instructions pour l'établissement des rapports techniques et des prix de revient du 31 décembre 1937 ”.
[3] Ibid.

font référence dès que les rapports sont mensuels, afin d'avoir des chiffres homogènes et directement comparables entre les différents documents. Le prix de revient de chaque mois doit être unique. Ce sont les comptables qui donnent le ton et ainsi par exemple, le total des heures portées dans le rapport « main d'œuvre » sera égal à celui de la liste de paie.

Une note[1] du 31 décembre 1937 montre également comment les comptables du siège essayent de répartir les coûts sur les différentes phases de production, à l'instar de ce qui avait été proposé en 1933. Ils distinguent, par exemple, les phases « *coulée, recuit, équarri* » et veulent imputer les charges propres à chaque stade et non plus les affecter à l'ensemble du processus. Si l'équarri subit des pertes, les comptables voudraient le faire apparaître clairement. Cette imputation des coûts sur différents stades de production se fait même si, et c'est un problème qu'ils n'arrivent pas à surmonter, les pertes de l'équarri sont dues à un autre stade de production. L'interdépendance des différents stades de production semble nuire à la délimitation claire des responsabilités. Toutefois, aucun des documents trouvés dans les archives ne montrent d'application de cette méthode reprenant les réflexions de 1933. On ne trouve rien d'autre qu'un classement des charges par nature, par usine et par produit. Il faut alors s'interroger sur l'application réelle de ces propositions, tout en prenant acte de la réflexion comptable.

E- L'utilisation des budgets et des prévisions

Des budgets existent-ils déjà ? Avant la Deuxième Guerre mondiale, Saint-Gobain utiliserait déjà des budgets et ferait des prévisions pour les alimenter. Mais s'ils existent, ils sont assez différents de ceux utilisés dans le contrôle budgétaire traditionnel. Ces budgets seraient essentiellement des prévisions de dépenses. Ils serviraient à établir un contrôle d'engagement des crédits. Plusieurs sources citent, sans que nous en ayons trouvé, des budgets d'exploitation, de frais généraux et d'investissement. Notons que la mission Héranger de 1941 veut, dans les premières semaines, faire un point sur « *les techniques de contrôle budgétaire employées* », le terme disparaît pourtant les mois suivants. La plupart des documents évoquent surtout des budgets de frais généraux et des budgets d'investissement. On peut donc mettre en doute l'existence de réels budgets d'exploitation chez Saint-Gobain[2].

---

[1] Ibid.
[2] Surtout compte tenu de ce que nous avons pu observer par la suite.

Les budgets de frais généraux ont une fonction assez particulière. Ils servent apparemment à produire plus vite les états de prix de revient. La consommation de frais généraux étant plus longue à calculer que celles des frais directs, il était établi en début d'année une prévision de ces frais généraux, éventuellement recalculée en cours d'exercice. Ces prévisions étant faites pour une production donnée, l'entreprise dispose ainsi d'un pourcentage de frais généraux par rapport aux autres coûts, ce qui permet d'utiliser un système d'abonnement. Pour un produit, les coûts non répartis représentent par exemple 15% des coûts directs de fabrication[1]. On impute alors à chaque produit le pourcentage de frais généraux correspondant. Ainsi en 1936, le prix de revient direct du mètre carré de Glace, à l'usine de Chantereine est augmenté de 15% de frais généraux au mois de janvier, calculé sur la base de prévisions de frais généraux du budget. Ce montant n'est plus que de 8% au mois de décembre. Il a quasiment été révisé mois par mois à la baisse. Un rectificatif est fait en fin d'année, mois par mois, en appliquant mensuellement le taux moyen de frais généraux constatés pour l'année. La société utilise des frais généraux réels et des « *frais généraux appliqués* » pour reprendre sa terminologie. Ce mode de répartition n'est pas différent de celui présenté en 1933 (au prorata de la main d'œuvre) puisque les frais généraux semblent déjà répartis par produits dans les budgets, avant d'être répartis sur la production totale de ce produit.

Un budget des investissements semble également fonctionner avant la Deuxième Guerre mondiale. En début de chaque année, les usines et les filiales font part à leur hiérarchie de leurs besoins et projets d'investissement. Toutes ces informations sont centralisées auprès de l'administration générale, sans doute auprès du service contrôle et études. Un arbitrage est fait à ce niveau et un budget définitif est établi. Tout au long de l'année, des états récapitulatifs sont établis afin de suivre la consommation des sommes allouées. C'est donc un « simple » contrôle d'engagement des dépenses qui est effectué.

La réforme de structure entreprise dans la branche des Glaceries en 1938 a donné lieu à la rédaction d'une note[2], comportant des passages sur les budgets. « *Il est essentiel que chaque usine établisse un budget décomposé en :*

- *budget d'exploitation,*
- *budget de gros entretien,*
- *budget de travaux neufs.*

[1] Le montant des frais généraux usine pour un produit = 15% * " prix de revient technique sur wagon ".
[2] Archives Saint-Gobain. SGV HIST 01/160.

Ces budgets devront être établis avec le plus grand soin, puis examinés par le Chef de groupement qui en prendra la responsabilité en les transmettant au Service central.
Ces budgets sont notamment destinés à permettre au Conseil d'établir ses prévisions de Trésorerie ». Il ne nous a pas été possible d'en trouver des exemples et le ton de la note laisse perplexe sur leur réelle existence. Il semble que l'on soit assez proche d'un contrôle des fonds engagés afin de limiter les tensions sur les liquidités du groupe.

Le contrôle des filiales fait également appel aux budgets. Un document[1] du 17 mai 1939 explique comment sont gérées les filiales. Celles-ci bénéficient d'une relative indépendance. Elles sont, en ce qui concerne la gestion, sous la responsabilité de la direction générale concernée (Glacerie ou chimie) et pour les problèmes de finance sous la responsabilité de l'administration centrale. C'est la direction générale qui établirait tous les ans les budgets de travaux et d'exploitation. « *Après approbation de ce budget par le Comité, la direction générale a la charge de son exécution et la responsabilité de ses résultats et ce n'est qu'à l'intérieur des limites tracées par ce budget que peut s'exercer l'autonomie de la filiale* ». C'est le secrétariat qui est chargé de signaler les écarts sur budget et d'en examiner les répercussions financières. Mais ce contrôle est effectué *a posteriori* et n'est pas suffisant pour prévenir des erreurs de gestion, d'où l'idée de rendre responsable l'un des agents du secrétariat général de la gestion régulière et pas seulement de la surveillance. Les cas litigieux devant alors être traités par le comité de gestion. Caillet exige même en juin 1939 que l'un de ses contrôleurs soit associé à la discussion des problèmes, notamment à l'établissement des budgets et à la clôture des comptes[2]. « *Ce contrôleur aura un rôle d'agent de liaison et d'information* ». Ce nouveau contrôleur dépasse son rôle de « *constatation, de suggestion et d'alerte* », il s'immisce dans la gestion. C'est également une forme de décentralisation de la fonction financière.

Les procédures de budgétisation ne semblent toutefois pas avoir dépassées le cadre des intentions.

---

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 418/71.
[2] Ibid.

§2- LES PROBLÈMES DE GESTION JUSTIFIANT L'INTERVENTION DU CABINET HÉRANGER

Malgré toutes ces procédures de gestion et de contrôle, la direction centrale de Saint-Gobain n'est pas satisfaite de la façon dont fonctionne la compagnie. Le Président, M. Hély d'Oissel, nommé en 1936, est, selon Daviet (1988), le premier gestionnaire professionnel à ce poste dans la compagnie. Il est issu d'une famille dont l'histoire est très liée à celle de Saint-Gobain, son grand-père a été Président de la société, son père était administrateur, il est marié à la fille d'un administrateur dont la famille joue également un rôle très important dans la société (la famille de Vogüe). Son élection à ce poste représente une solution de compromis à une époque de crise pour la société.

M. Hély d'Oissel et son équipe vont alors rechercher de meilleures solutions d'organisation pour gérer le groupe. Ils font appel au cabinet de consultant de Charles Héranger. Quelles sont les missions confiées aux consultants et qui justifient cette intervention ? Elles sont multiples et concernent les stocks, le planning, le contrôle budgétaire, les prix de revient et les méthodes de travail. Mais voyons d'abord les problèmes de direction, puis les difficultés techniques.

A- Des problèmes de direction

Ce sont essentiellement des problèmes de direction qui se posent à la compagnie. Ils peuvent être déclinés de différentes façons. La mission du cabinet de consultant est d'abord définie en termes très généraux. Il est question de rendre les liaisons entre les services plus efficaces et plus complètes afin de faciliter une direction centralisée[1]. Ces buts sont d'ailleurs repris dans des échanges épistolaires datant de 1944 et destinés à faire le point sur l'état d'avancement de la réorganisation[2]. Il s'agit de « *trouver un instrument plus efficace de surveillance de la gestion industrielle des usines de façon permanente* » ou encore de « *donner aux Directeurs généraux des bases claires de jugement et de décision rapide, en faisant ressortir des comparaisons périodiques entre les prévisions et les réalités dans tous les domaines* ».

---

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Organisation " Charles Héranger ". Lettre du 1er juillet 1941, du 31 juillet 1944 et du 19 mai 1944.
[2] Archives Saint-Gobain. CSG 293/464.

Il faut décentraliser la direction du groupe afin d'alléger son travail et lui permettre de se concentrer sur des tâches plus importantes. Ce jugement que les dirigeants du groupe avaient émis sans attendre Héranger (n'était-ce pas le but des manœuvres de 1939 ?), avait entraîné la mise en place de solutions que nous avons évoquées. Celles-ci se sont heurtées à des problèmes de coordination et de décision entre les différents éléments composant la structure de la société.

Les directeurs, afin de garder le contrôle et la maîtrise du groupe, ont défini un grand nombre de procédures. Nous avons vu que de nombreux rapports leur étaient envoyés régulièrement. Mais ces rapports sont trop nombreux et surchargent les directions qui doivent coordonner l'activité de leurs différents services. Leur contenu lui-même pose problème. Ils sont trop « *comptables et laissent ainsi échapper beaucoup d'informations* ». Ils sont très précis, voire trop précis et arrivent trop tard, ce qui les rend peu pertinents pour une bonne maîtrise de la gestion de l'entreprise.

B- Des problèmes de technique de gestion

Deux autres problèmes reviennent souvent dans les notes de la direction générale : celui de l'évaluation et du traitement de certaines valeurs (les stocks et les frais généraux) et celui de l'imputation rationnelle des charges fixes. Il semble en effet que les dirigeants se soient trouvés là devant des obstacles techniques insurmontables pour assurer la décentralisation.

Les frais généraux engendrés par l'activité du siège et des usines devaient entrer dans la composition du prix de revient qui servait à juger en partie des performances d'un directeur d'usine. Or, le calcul de ces frais généraux et leur répartition étaient lentes et retardaient d'autant l'établissement des chiffres comptables de la production. De même, les variations du niveau d'activité faisaient supporter des frais généraux (fixes) qui variaient selon les quantités de produits fabriqués. Le problème n'était plus tant la répartition des frais généraux sur les différentes usines et les différents produits que la difficulté à obtenir des chiffres comparables rapidement. Cette rapidité dans l'obtention des chiffres et cette comparabilité étaient en effet nécessaires pour que les prix de revient servent d'élément de maîtrise de la gestion des usines.

Les stocks représentent également une source de problèmes. Pour établir les prix de revient, il faut disposer de l'état des stocks. Or cela nécessite un inventaire extra-

comptable difficile à réaliser rapidement. Afin d'accélérer la procédure, l'entreprise a recours à l'inventaire permanent. Elle connaît ainsi l'état de ses stocks mais elle ne dispose pas d'une analyse précise de leur variation[1].

§3- L'INTERVENTION D'UN CABINET DE CONSULTANTS : LA MISSION HERANGER

Le cabinet de consultants, qui commence son travail à la compagnie de Saint-Gobain en 1941, a pour mission de répondre à ces différents problèmes. L'action des consultants a porté sur deux points : la structure de la société et les outils de gestion. Ces résultats ont été finalement très critiqués.

Nous pouvons tout d'abord nous intéresser aux origines des méthodes de travail de Charles Héranger. Son cabinet a en effet dû justifier de ses références auprès de Saint-Gobain[2]. A la demande semble-t-il de cadres de la compagnie, au moins deux entreprises sont sollicitées afin de juger des résultats de sa méthode. En juin 1942, des représentants de Saint-Gobain sont envoyés aux Mines de Vicoignes, Noeux et Drocourt à Noeux les Mines et aux Ateliers des Forges et Aciéries d'Ugines. Dans la première entreprise, la mission Clark, pour laquelle travaillait Héranger, s'est déroulée de 1931 à 1936. Il s'agissait initialement de réorganiser le service d'entretien (2000 personnes), puis la mission a été étendue à l'amélioration du magasin général. Nulle part, il est fait mention du contrôle budgétaire. Le problème semble plutôt être la gestion des stocks. Dans la deuxième entreprise, ce sont d'abord des problèmes de planning qui ont nécessité la mise en place de la méthode « *Clark-Héranger* ». Une réflexion sur la comptabilité industrielle et les stocks a également été menée. Les solutions, d'abord refusées par les responsables de cette société, ont finalement connu une réalisation satisfaisante. La guerre a obligé à mettre entre parenthèse ces expériences, mais il est prévu qu'elles redémarrent avec la fin des hostilités. On peut noter que le contrôle budgétaire est utilisé surtout pour les frais généraux et « *la détermination des taux horaire d'inaction* ». Au total, l'action de M. Héranger semble positive dans les deux entreprises.

---

[1] Organisation “ Charles Héranger ”. Lettre du 19 mai 1944.
[2] Archives Saint-Gobain. SGV Hist 01/160. Documents du 16 juin 1942,du 29 juin 1942 et du 30 juin 1942.

A- L'action sur les structures

Chronologiquement, ce sont les outils de gestion qui ont fait l'objet des premières analyses du cabinet. L'action sur les structures paraît toutefois plus importante même si elle commence plus tard. Elle entraîne une réflexion de toute la direction générale. C'est par elle que nous allons débuter.

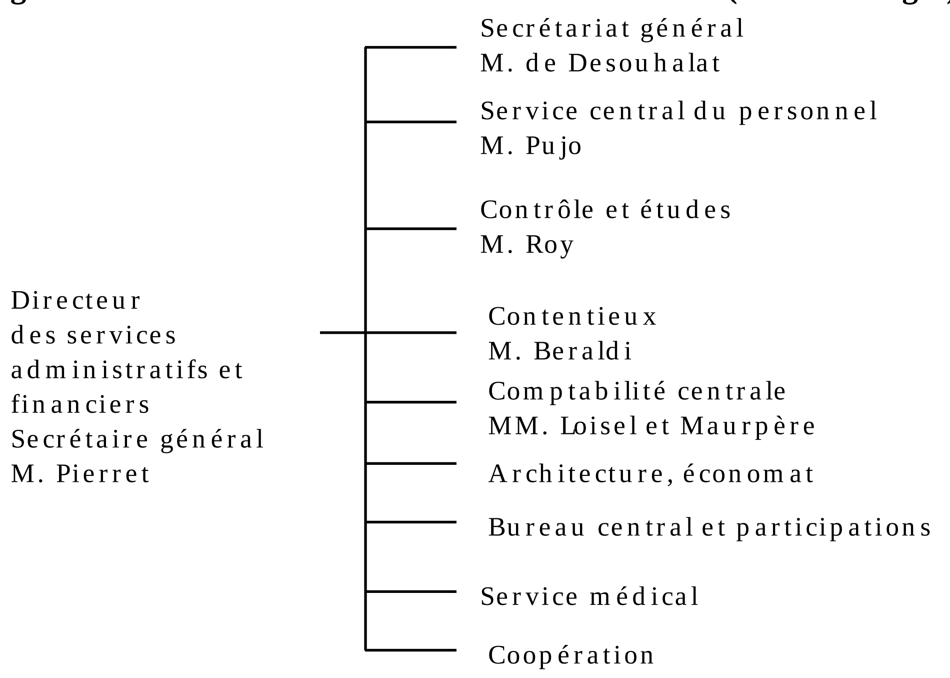
Au moment où le cabinet intervient chez Saint-Gobain, la structure est celle que nous avons vu dans la première partie pour la direction générale des Glaceries. A l'intérieur de la division chimie et du secrétariat général, les compétences sont réparties comme suit :

Figure 14 : Structure de la Division Chimie en 1941
(selon Héranger)

- Directeur Général M. Lavaste
  - DG Adjoint Production, vente, Relations extérieures M. Coste
    - Direction technique M. Moraillon
    - Direction commerciale M. Charignon
  - D Adjoint Recherche, études sur produits nouveaux M. Guyard
    - Labo central M. Sanfourche
    - Labo de recherche M. Guyard
    - Etudes Chimiques M. Gardent
  - Mines M. Durand
  - Secrétariat et personnel M. Thieulin
  - Comptabilité M. Baubin

Source : Archives Saint-Gobain CSG 293/464.

Figure 14bis : Structure des services centraux en 1941 (selon Héranger)

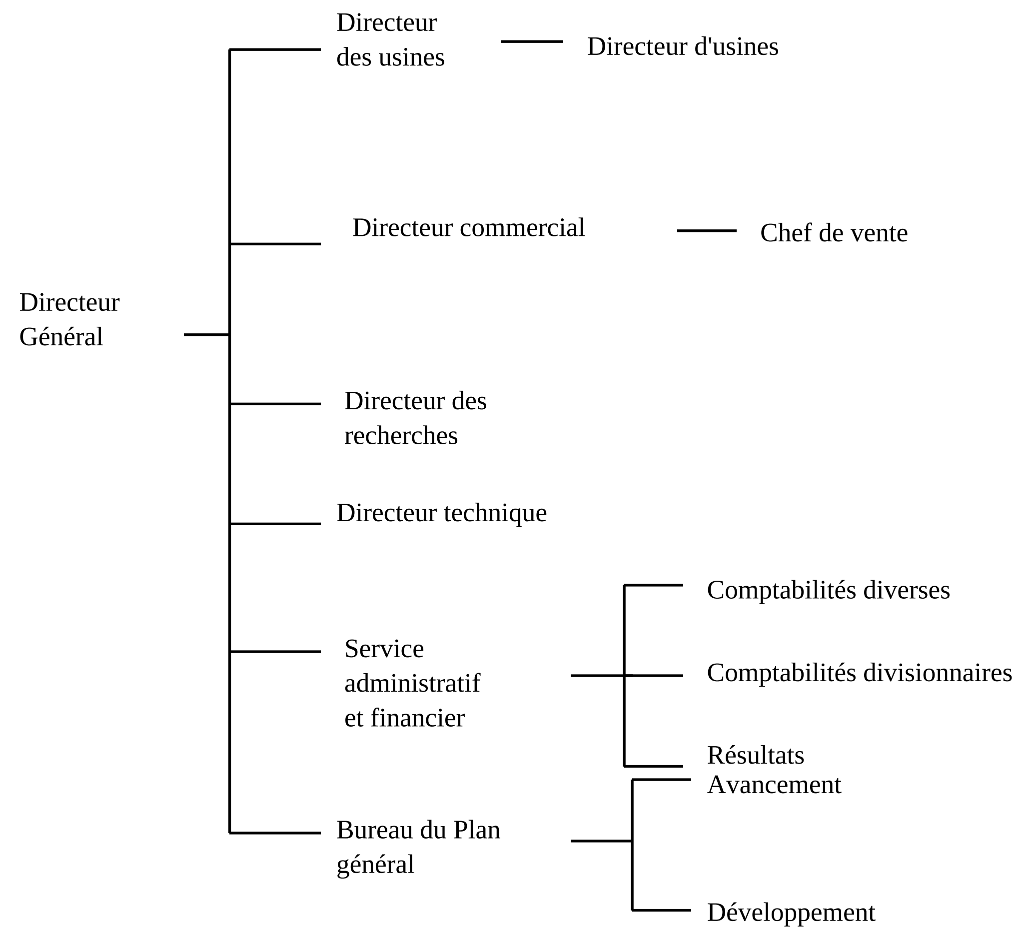


Source : Archives Saint-Gobain CSG 293/464.

L'action d'Héranger ne modifie pas la répartition du travail entre les deux grandes directions Glaceries et chimie. C'est à l'intérieur de chacune d'entre elles que son action se fait sentir. Elle est d'ailleurs plus prononcée en ce qui concerne la chimie, peut-être parce que les réformes entreprises dans les Glaceries avant son arrivée n'ont pas permis au consultant de réaliser son programme de réorganisation. La description se concentre donc sur la division chimie.

Trois pôles sont dégagés dans la direction générale des produits chimiques pour créer une structure de type fonctionnelle : la production, la vente et les services d'état-major. Héranger propose la structure suivante :

Figure 15 : Structure de la Division Chimie en 1945
(selon Héranger)



Source : Archives Saint-Gobain CSG 293/464.

M. Toinet[1] décrit, dans une note critique du 26 octobre 1944, le fonctionnement tel qu'il le perçoit de la nouvelle structure appliquée à la direction générale des produits chimiques :

« *Le développement le plus harmonieux est celui de l'organisation qui prend le produit et le conduit sous une direction unique à la vente aux clients parce qu'il est le plus naturel et donne à la valeur humaine du chef le moyen de se manifester. Ce déroulement est impossible à la direction générale des Produits chimiques parce que les ficelles qui y correspondent font des nœuds.*
Monsieur Héranger a pris des ciseaux, a coupé les ficelles entre les nœuds, a monté en une brochette de services distincts, puis a formé la liaison entre eux, a organisé sous le nom de Bureau général du Plan, un régulateur automatique avec servomoteur ultra sensible qui doit assurer le fonctionnement automatique en allumant des petites lampes, en déclenchant des sonnettes d'alarme ».

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Organisation “ Charles Héranger ”. Lettre du 26 octobre 1944.

La structure semble décentralisée au secrétaire général qui nous décrit par ailleurs un embryon de service de contrôle budgétaire. Le bureau du plan ainsi créé a pour mission[1] de faire des prévisions sur les ventes et la production. A partir de ces prévisions, le service du planning établit, après accord de la direction commerciale, un programme de fabrication, d'expédition, d'approvisionnement, etc. L'usine n'a plus qu'à suivre ensuite ce programme de production. Il est prévu, à ce niveau, de mettre en évidence des écarts sur le programme de fabrication et d'approvisionnement. L'exécution des plans de production est du ressort du directeur des usines qui doit avec les directeurs d'usine s'assurer de la fabrication des produits dans les qualités, prix de revient et délai voulus. Pour cela, la direction des usines est aidée par le bureau central des usines (BCU) qui comprend deux sections, le planning central d'une part et la section prix de revient et budget d'autre part. C'est le BCU qui doit alors surveiller avec le service *planning-vente* la réalisation des écarts entre prévisions et réalités. Il semble bien que ce bureau du plan ait fonctionné car il se retrouve dans les organigrammes ultérieurs.

L'adjoint-financier est l'autre composante d'un éventuel service de contrôle de gestion. Il doit avoir des renseignements de première main sur les résultats de la division. Il s'occupe des comptabilités divisionnaires et des prix de revient. Il se met en relation avec les services pour établir leurs budgets et « *les graphiques du contrôle budgétaire des dépenses* »[2]. Il agit auprès du directeur général en tant que conseiller technique : examen du bilan et des résultats, opérations financières des filiales, clauses financières des contrats, etc. Il est en outre le mandataire de l'administration centrale et l'agent de liaison auprès de la direction générale pour les questions comptables et financières[3].

L'adjoint-financier et la direction centrale des usines existent dans les deux divisions (chimie et Glace). Pour la chimie, on a ajouté un bureau général du plan chargé des prévisions, alors que dans les Glaceries, c'est le bureau central des usines qui semble en charge de ce travail. L'adjoint-financier dans la chimie est rattaché au bureau général du plan dont il valorise les actions[4], alors que dans les Glaceries, il constitue un service fonctionnel à part entière. Seul le Groupement I (le plus important pour les Glaceries) semble disposer d'un bureau central des usines, alors que la structure fonctionnelle de la

---

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Organisation " Charles Héranger ". Note de mars 1945 concernant la nouvelle organisation de la division des Produits chimiques.
[2] Ibid.
[3] Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Note concernant la nouvelle organisation de la Division des Produits chimiques, mars 1945.
[4] D'après les différents documents, il s'occupe des comptabilités divisionnaires et est rattaché au bureau général du plan. Nous avons donc du mal à le situer sur l'organigramme proposé par Héranger dans les pages précédentes.

chimie permet d'avoir ce service dans toutes les usines grâce à la direction de la production. A quelques différences près, Héranger a créé les mêmes services fonctionnels dans les deux directions générales. La structure reste pour le moins assez compliquée. A l'issue de sa mission, on fait d'ailleurs à Héranger le reproche d'avoir créé une véritable « usine à gaz ».

B- Le développement d'outils de gestion

L'imputation rationnelle, appelée « *inaction* » est l'un des grands apports de la mission Héranger. Elle est toutefois rejetée en 1946, à la fin de la mission. Dès le 31 décembre 1941, deux principes[1] sont avancés selon lesquels :

- « *l'imputation de tous les frais doit être rigoureusement journalière,*
- *on ne doit pas imputer aux fabrications aucun des frais généraux causés par l'inaction d'une partie des machines de fabrication* ».

Les comptables doivent alors distinguer deux prix de revient : le prix de revient total qui prend en compte tous les frais généraux et le prix de revient technique qui considère le vrai niveau d'activité de l'entreprise et modifie d'autant les frais généraux à imputer. Le solde n'est pas appliqué aux produits mais directement envoyé dans un compte de pertes et profits. La part de l'inaction est calculée sur des bases statistiques et le prix de revient technique est seulement utilisé au niveau des usines. En 1946, ces dernières se trouvant généralement en suractivité, il paraît donc moins urgent de tenir compte de l'inaction. Ce « *dernier vestige* » de l'organisation Héranger disparaît.

Héranger a également contribué à introduire un nouveau contrôle budgétaire. Nous n'avons pas d'idées très précises sur le degré de généralisation de cet outil à la suite de la mission du consultant chez Saint-Gobain. Tout au plus, peut-on constater que les manuels d'instructions en parlent et que le personnel réagit à son existence. Mais tout ceci reste sans doute limité au sein de l'entreprise. Héranger contribue à faire connaître le contrôle budgétaire chez Saint-Gobain[2]. Le terme est employé par le cabinet à plusieurs reprises, en début et en fin de mission. Les budgets servent d'abord à l'établissement des frais généraux prévisionnels. Ainsi « *le taux d'abonnement* (des frais

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Organisation “ Charles Héranger ”.
[2] Archives Saint-Gobain. CSG 06/06. Document “ Réforme de la comptabilité industrielle, motifs et idées directrices de la nouvelle méthode ”, suivi du manuel d'instructions détaillées.

généraux aux produits) *doit être, soit budgété, soit justifié par un état mensuel* ». Tout doit être fait pour que l'écart existant entre les prévisions et les réalisations soit et reste faible. Ceci est conforme à ce que Saint-Gobain connaissait déjà. De peur de commettre des erreurs trop importantes, l'auteur de la note précise également que si le poste de frais généraux considérés est important, alors on utilisera plutôt des justificatifs mensuels de préférence aux budgets. Ces dernières doivent être l'apanage des petits montants. Cela en dit long sur la confiance et le degré d'utilisation de ces budgets. Une note anonyme de mai 1944 résume bien cette utilisation[1]. Le budget permet une estimation des frais généraux et donc facilite le calcul plus rapide des prix de revient. Cette technique serait alors appliquée aux achats de matières, à l'utilisation de la main d'œuvre, aux ventes et aux frais généraux. Le mode de calcul extra-comptable pose toutefois le problème de la sincérité des chiffres ainsi obtenus. L'auteur souligne l'importance de cette crédibilité, surtout vis-à-vis des Commissions de surveillance des prix et il plaide alors pour une réunion des « *deux comptabilités* ».

Un manuel d'instruction[2] consacre, en 1946, sa troisième partie au contrôle budgétaire. Voici la définition qui est donnée des budgets : « *Etablir le budget d'une usine pour une période donnée c'est, l'activité des divers ateliers étant fixée pour cette période, déterminer les charges d'exploitation pour réaliser ce programme* ». Les charges d'exploitation sont alors classées par nature et par fonction. Le document continue en précisant que les budgets doivent avoir la même présentation que les autres comptes d'exploitation, « *ce qui permet de voir rapidement les écarts entre prévus et réalisés* ». Le budget doit indiquer les quantités et les valeurs car les quantités sont à la base des estimations. Le budget peut même servir à calculer le prix de revient standard.

La comparaison du budget annuel, ramené en mensuel, avec la réalité se fait en rapprochant les budgets du « *compte débit à exploitation* » établi à la fin de chaque mois. La société dépasse le stade de l'établissement des budgets pour arriver à un contrôle mensuel. Celui-ci n'est pas prévu pour être systématique, mais limité plutôt :

- « *d'une part à la comparaison, pour chaque atelier ou service, des productions réalisées avec celles prévues, étant entendu que ces dernières peuvent être différentes d'un mois sur l'autre si le programme initial prévoit des variations dans la marche des ateliers ou des services* ».

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Note anonyme du 19 mai 1944.
[2] Archives Saint-Gobain. CSG 06/06. Document " Réforme de la comptabilité industrielle, motifs et idées directrices de la nouvelle méthode ", suivi du manuel d'instructions détaillées.

- « *d'autre part à la comparaison pour chaque atelier ou service, des dépenses globales de l'atelier ou du service avec celles prévues, les unes et les autres étant ramenées à un base identique de comparaison : le prix unitaire* »[1].

Le processus est sous contrôle, atelier par atelier, ce qui permet de respecter la conception traditionnelle du système d'information comptable, centré autour du prix de revient, unitaire dans ce cas. Le contrôle se fait uniquement sur la production. La note propose deux modèles de tableaux, l'un concernant les produits et l'autre les ateliers productifs (cf. figure ci-dessous).

Figure 16 : Contrôle des fabrications chez Saint-Gobain

Produits fabriqués	Quantités fabriquées		Prix de revient total unitaire		Prix de revient technique unitaire	
	Réelle	Prévu	Réel	Standard	Réel	Standard

Source : Archives Saint-Gobain. CSG 06/06. Instructions détaillées du 8/01/1946

Ce tableau est uniquement prévu pour les principaux produits. Il met en évidence les quantités de produits fabriquées et le prix de revient total, celui incluant tous les frais généraux répartis sur la production mensuelle. La troisième colonne met en évidence le prix de revient technique, celui qui tient compte de *l'inaction*, et n'impute aux coûts des produits que la part des frais généraux correspondant à la production réalisée. Cette référence nous fait dire que le manuel est d'inspiration « *Hérangiste* ».

Les ateliers productifs sont également suivis au travers d'un relevé des heures de marche et frais d'inaction, ce tableau se présente comme indiqué sur la figure page suivante.

Les ateliers productifs sont ainsi sous contrôle. Leur degré d'activité est surveillé, via les heures de marche qui permettent de calculer les coefficients d'activité. La colonne 6 se calcule en considérant les coûts enregistrés par la comptabilité générale et en leur soustrayant les coûts techniques. La colonne 7 correspond à des coûts d'inactivité qui

[1] Ibid.

ont été provisionnés et que l'on rappelle ici pour les éliminer ensuite. Ceci sert à calculer l'inaction de la période et à la rapporter aux prévisions qui avaient pu être faites. Voici donc comment se présente le contrôle budgétaire en 1946. Cela qui appelle un certain nombre de commentaires.

Figure 17 : Le traitement de l'inaction

RELEVE DES HEURES DE MARCHE – FRAIS D'INACTION

Ateliers productifs 1	Heures de marche		Coefficient d'activité		Feuille de prix de revient		Divers Frais réels des ateliers arrêtés 8	Inaction à comparer 9=6-7+8	Inaction prévue 10
	Réelle 2	Prévu 3	Réel 4	Standard 5	Inaction 6	* 7			

* = à déduire prov. pour frais d'arrêt

Source : Archives Saint-Gobain. CSG 06/06. Instructions détaillées du 8/01/1946

Toute cette analyse s’articule autour de la maîtrise des frais généraux. C'est une constante que l'on trouvait déjà dans les premières applications des budgets. L'atelier et la production sont au centre de l'analyse. Ce que l'on veut maîtriser, c'est le couple niveau d'activité/frais généraux. Il est toutefois difficile de savoir si ce modèle fonctionne réellement ou s'il reste un vœu pieu. Aucun document n'a été trouvé permettant d'avoir un exemple d'application. L'influence du cabinet Héranger est grande dans ce projet. L'accent mis sur l'inaction et les prix de revient techniques a été rejeté ultérieurement par les gestionnaires de Saint-Gobain. Est-ce la même chose pour cet outil ? Les préoccupations d'alors sont tout autre, les usines ne tournent pas en sous-activité mais bien plus en suractivité. Le manque de temps et de personnel qualifié sont d'autres raisons pour expliquer que ce système n’ai pas été poursuivi. Toutefois, quelques personnes continuent à travailler sur le contrôle budgétaire *Héranger*, malgré les difficultés et le manque d’intérêt des responsables d’usine.

Il est intéressant de noter que l'atelier productif, en tant que centre de coûts, est mis en avant. Une notion de responsabilité se dégage également. Le contrôle budgétaire retenu ici est assez particulier. Il sert à contrôler les frais généraux que l'on veut étalonner en fonction de l'activité de l'entreprise. Les différents responsables ne semblent pas avoir une idée claire de son utilité. N'a-t-on pas cherché à l’utiliser pour régler des problèmes non maîtrisés, comme par exemple le contrôle des frais généraux ? Les raisons de l'échec de l'implantation du contrôle budgétaire sont-elles autres ? Ne tiennent-elles pas à l'intervention même du cabinet Héranger qui s'est révélée être inadéquate ?

C- Le dénouement de la mission Héranger

La mission du cabinet Héranger est un échec. Le Président le reconnaît dans une note[1] de mai 1947 adressée au secrétaire général. Il invoque deux raisons pour expliquer cet échec :

- le fait de son promoteur et les aspects « trop » compliqués de son travail,
- les réticences du personnel.

Ces deux remarques en disent long sur l'état d'esprit et l'attitude du personnel. Malgré son échec, le cabinet Héranger a tout de même réussi à imposer des structures nouvelles (systématisation des services d’état-major) et a permis la formulation des problèmes

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/539. Note pour Monsieur Toinet du 2 mai 1947.

sous un jour nouveau. On ne parle plus seulement de difficultés de direction ou de coordination mais on envisage de nouveaux outils qui peuvent apporter des solutions (le contrôle budgétaire, le traitement de l'inaction, les états-majors, etc.). Le travail consiste maintenant à rendre ces outils opérationnels et à les articuler convenablement dans la compagnie de Saint-Gobain.

En fait, la mission Héranger est intervenue suite à des réformes entreprises, dès 1938, par la direction générale des Glaceries en vue de modifier ses modes de gestion. C'est notamment à cette occasion que cette direction avait commencé à constituer des divisions sous une forme « moderne ». Le début de la guerre a interrompu cette réorganisation. Il semble que les cadres de Saint-Gobain, dans leur ensemble, aient mal supporter la concurrence d'Héranger. Ce dernier n'aurait alors pas compris l'organisation à laquelle il avait à faire face, notamment parce qu'elle était en cours de réorganisation. « *Héranger a, entre autres, essayé d'agir sur la structure en créant des groupes de services bien définis, d'établir des prévisions, d'introduire des méthodes de contrôle et des rapports périodiques automatiques de direction qui présentent les faits en chiffres résumés, attirant l'attention sur tous les points qui s'écartent sensiblement des prévisions* »[1]. L'innovation essentielle subsistant est sans doute la structure. Le bureau central du plan était un service que les salariés de Saint-Gobain cherchaient avant l'arrivée d'Héranger. Ce dernier n'aurait alors permis que son émergence. De même pour le poste d'adjoint-financier et le bureau central des usines.

Le document précédent reprend les attributions du bureau central des usines :

« *Le Bureau central comprend :*
- une section de planning qui traduit en graphiques les programmes de production et compare la production réelle aux prévisions,
- une section de stocks chargée de recevoir les ordres du service des ventes, de les répartir entre les usines et d'assurer la liaison avec les services achat et transport en interprétant les programmes généraux du planning,
- une section prix de revient, chargée d'établir les prix de revient mensuels, de les étudier, de fixer pour chaque usine des prix de revient type (...)
- une section budget ayant pour fonction d'établir les budgets de dépenses des usines et des services du groupement et de traduire en graphique les éléments du contrôle budgétaire »[2].

L'auteur du document préconise également de confier la responsabilité de ce bureau à un jeune ingénieur.

---

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 01/160. Document du 27 août 1945. Note sur l'organisation de la Direction générale des Glaceries.
[2] Ibid.

Au total, la mission Héranger aura permis une décentralisation de certain outils de gestion et la création d'un organe de coordination qui préfigure un service de contrôle de gestion. Toutefois, nous pouvons être surpris de l'articulation qui est donnée au contrôle via les trois services différents que nous avons décrits. Les éléments constitutifs d'un contrôle de gestion sont maintenant présents même si leur architecture n'est pas toujours très claire. C'est peut-être aussi dans ce mauvais agencement des différentes parties d'un service fonctionnel de contrôle qu'il faut chercher les raisons de l'échec de la mission Héranger.

§4- LE MAINTIEN D'UN STATUT QUO JUSQU’EN 1955

Après le rejet d'un grand nombre des apports de la mission Héranger, le système de gestion de Saint-Gobain ne connaît pas de profonds bouleversements jusqu’en 1955, date à laquelle une seconde mission de consultants intervient. Le contrôle budgétaire semble en partie appliqué, mais aux frais généraux du siège. C'est aussi durant cette période qu'un certain nombre de responsables de la société parte aux Etats-Unis et en revienne avec de nouvelles certitudes sur la gestion. Elles bouleversent les pratiques de Saint-Gobain et entraînent la venue d’une nouvelle mission de consultants.

A- Le contrôle budgétaire des frais généraux

Sous l'impulsion du service contrôle et études, et suite à la mission Héranger, un contrôle budgétaire fonctionne au moins pour la surveillance des frais généraux du siège. Il est en activité de 1948 à 1954. Le siège du groupe est alors divisé en huit services. Chacun d'entre eux établit un budget classant les charges par nature. A titre d'exemple le budget du secrétariat général[1] est présenté ci-joint.

[1] Notes du service Contrôle et études de janvier à novembre 1951. Fonds Caillet. Documents non cotés.

Figure 18 : Budget du secrétariat général

		Dépenses réelles 1949	Budget de 1950	Dépenses réelles 1950
Loyer des bureaux		2 471 402	3 506 000	3 806 210
Traitements et gratifications		29 057 126	27 450 000	33 213 219
Charges soc. proportionnelles		3 184 535	3 176 000	2 976 357
Frais de déplacements		1 796 667	2 000 000	2 475 800
Frais d'automobiles		468 024	500 000	588 872
Matériel et fournitures de bureau		597 155	583 000	852 230
Frais de PTT		1 477 444	1 650 000	1 500 934
Publicité		4 363 240	4 850 000	5 726 706
Dépenses diverses		2 827 858	4 010 000	2 437 590
	Totaux	46 243 451	47 725 000	53 577 918
Effectif	Agents supérieurs	1	1	1
	Agents	20	19	19

Notes du service Contrôle et études de janvier à novembre 1951. Fonds Caillet. Documents non cotés.

Joint à ce tableau, on trouve une page justifiant ou expliquant les écarts constatés entre le budget de 1950 et les dépenses réelles.

Figure 19 : Explication des écarts du budget du secrétariat général

Secrétariat général	
Loyers des bureaux	
Le dépassement s'explique ainsi :	
- loyers des bureaux occupés avenue Matignon par M. Gentil	
et Mlle Durieux depuis le 1er mai 1950	177 800 Frs
- loyer du bureau occupé par M. le Baron Thenard depuis le	
1er juillet 1950	85 400 Frs
- téléphone - ville de M. Gentil (1er juillet 1950)	70 000 Frs
- Téléphone ville de M. de Vögue (1er octobre 1950)	7 500 Frs
	300 700 Frs
Frais de déplacement	
Parmi les dépenses non signalées au budget, il faut signaler :	
- le remboursement des frais de voyage de M. Billet à Valencia	
et Séville en 1946, 1947 et 1948	92 800 Frs
- une partie des frais de voyage de M. Francin aux USA	275 000 Frs
Par ailleurs, la part des frais du bureau des voyages pour	
l'année 1950 imputée à l'administration centrale s'élève à	339 300 Frs
Frais d'automobiles	
Le dépassement est dû à des achats de carburant plus importants que prévu.	
Matériel et fournitures de bureau	
Il faut noter parmi les dépenses :	
- agendas, articles publicitaires, cartes d'invitation	191 000 Frs
- révision de trois machines à écrire	38 000 Frs
et les frais de tirage au duplicateur	
Publicité	
La dotation annuelle à l'Office Général de Publicité était prévue pour 4 850 000 Frs mais un versement complémentaire de 250 000 Frs a été effectué en cours d'année.	
Les dépenses diverses de publicité représentent 530 000 Frs.	

Notes du service Contrôle et études de janvier à novembre 1951. Fonds Caillet. Documents non cotés.

On peut noter que l'important dépassement concernant les traitements et gratifications dans le premier tableau ne mérite aucune explication dans le second. Les dépenses inférieures au budget ne sont pas non plus commentées. Cet outil semble servir à diminuer les frais de structure. Ces différentes informations sont globalement reprises dans des tableaux synoptiques prenant en ligne les charges par nature et les effectifs tels que nous les avons vus ci-dessus et en colonne les différents services composant l'administration centrale (conseil, secrétariat général, comptabilité, contentieux, contrôle et études, service central du personnel et une colonne « total général »)[1].

Dans les cases de ce tableau sont portées les prévisions et les réalisations de chaque budget. Si les réalisations dépassent le budget, alors le chiffre est porté en rouge afin sans doute d'attirer l'attention du lecteur.

Il est difficile d'interpréter cette pratique. Fait-on du contrôle budgétaire sur les frais généraux du siège par volonté de les réduire ou par apprentissage de cette technique en vue de la généraliser ? Les services du siège commencent-ils par ce qu'ils connaissent le mieux, leurs propres frais, pour montrer l'exemple aux différentes divisions ? Une note[2] du 10 janvier 1951 incite les usines à utiliser pour la maîtrise de leurs frais généraux, les mêmes techniques que le siège social. C'est un indice montrant sans doute que cela n'était pas appliqué (ou mal fait) hors des services de l'administration centrale et preuve qu'on en est suffisamment satisfait pour vouloir l'étendre. Cette nouvelle pratique viendrait alors remplacer l'établissement d'états statistiques, demandés depuis fin 1944 pour la surveillance des frais généraux.

Les dossiers d'analyse des prix de revient donnent des informations intéressantes concernant le contrôle budgétaire[3]. Ces dossiers par usines montrent une analyse renouvelée chaque année de 1947 à 1958. Les prix de revient sont alors calculés mois par mois en distinguant différentes étapes de production, composition, fusion, étirage et découpe, dans lesquelles les charges sont classées par nature. L'analyse est faite pour différents produits : verre à vitres, verre martelé, verre armé, thermolux industriel, etc. A partir de 1951, la présentation commence à se modifier. En plus des colonnes mensuelles sur les prix de revient, une colonne est ajoutée avec « *les résultats cumulés* » de l'année précédente. En 1951, la colonne est ajoutée à la main, puis dactylographiée les années suivantes. En 1953, nouvel ajout, cette fois c'est une colonne budget de

[1] Le modèle de ce document est présenté en annexe.
[2] Ibid.
[3] Archives Saint-Gobain. SGV Hist 01/27 et SGV Hist 01/28. Analyse des prix de revient par usines.

l'année qui apparaît avec, sans doute, les chiffres mensuels moyens du budget. On ne sait pas toutefois qu'elle en est l'utilisation exacte. Ces apports concernent seulement les usines les plus importante : Saint-Gobain, Chantereine, Chalon. Mais les analyses ne sont pas reprises à Lyon, Bordeaux. A Saint Ingbert, les colonnes existent mais ne sont pas renseignées. Cela ne se fait pas pour tous les produits. Ainsi à Chantereine, le trempé bombé et le trempé plané ne sont pas concernés. Le contrôle budgétaire fonctionne dans les usines mais son utilisation reste très restreinte et on ne sait pas précisément à quoi il sert.

Les adjoints-financiers de la division des Glaceries, chargés de pérenniser le contrôle budgétaire pour leur propre division, ont à cette époque, un rôle très réduit. Personne ne tenant vraiment compte de leur travail[1]. Par contre, la lecture des rapports d'activité de la division chimie laisse une impression toute différente, les adjoints-financiers s'occupant de comptabilité générale, analytique, de contrôle budgétaire des frais généraux et de prévisions et contrôles très pointus de trésorerie[2].

Les voyages aux Etats-Unis qui ont lieu à la même époque, laisse également penser que le système de contrôle budgétaire n’est pas encore au point chez Saint-Gobain.

B- Les voyages aux Etats-Unis

Les dirigeants de Saint-Gobain ont effectué depuis la guerre un certain nombre de voyages aux Etats-Unis dont ils ont ramené quelques idées.

Léon Caillet part aux Etats-Unis en 1946 avec pour mission de faire le point sur les affaires américaines. A son retour il établit une note où il décrit « *l'organisation administrative et comptable* » dans ce pays. Faisant suite aux questions que se pose la direction de Saint-Gobain sur sa propre organisation, il remarque que « *les entreprises américaines sont assez centralisées, géographiquement sauf pour les services de vente* »[3]. Il remarque également que les prix de revient sont établis aux Etats-Unis en fonction des chiffres du budget et que bien souvent, ces derniers sont calculés sur la base des chiffres comptables des années précédentes. Il souligne le rôle des comptables et leur efficacité dans ce travail. Caillet découvre aussi que les comptables sont au

[1] Entretien avec Dominique Perrin mené par Nicolas Berland, le 18 octobre 1996.
[2] Archives Saint-Gobain. CSG 293/301 à 293/307. Rapports d'activité de la branche produits chimiques de 1944 à 1957.
[3] Archives Saint-Gobain. CSG 293/464. Organisation “ Charles Héranger ”.

centre de l'entreprise américaine. Il ne distingue pas encore le budget comme un outil de gestion autonome mais plutôt comme un auxiliaire facilitant le calcul des prix de revient. Sa vision est alors plus ou moins conforme à ce qui se pratique chez Saint-Gobain. L'autre explication de la grande productivité des organisations américaines lui semble être la mécanisation d'un grand nombre de travaux. C'est elle qui impressionne le plus Caillet. Aussi n'est il pas étonnant de le retrouver les années suivantes en train d'informatiser le groupe (introduction de la mécanographie).

C'est ensuite au tour de Francin, secrétaire général et directeur des services administratifs et financiers de partir aux Etats-Unis. A cette occasion, il fait la rencontre du belge Norbert Bosseler de l'IOIC (Institut d'Organisation Industrielle et Commerciale), futur intervenant extérieur chez Saint-Gobain. Nous avons déjà évoqué en partie ce voyage (première partie de la thèse), contentons-nous d’y revenir brièvement.

Dans une note[1] du 21 août 1951, Francin fait sa propre analyse de l'application du contrôle budgétaire et des coûts standards pour l'industrie chimique en fonction de ce qu'il a vu aux Etats-Unis. Les coûts standards doivent être utilisés, selon lui, quand l'entreprise traite de nombreuses opérations avec de grosses dépenses de main d'œuvre, qu'ils s'agissent d'opérations répétitives ou non. Il en déduit que cette méthode de contrôle des coûts de fabrication ne peut être utilisée à bon escient par l'industrie chimique, le contrôle des matières consommées pouvant aisément se faire grâce à la comptabilité historique. Il retient qu'aux Etats-Unis, une seule société chimique utilise abondamment les coûts standards, il s'agit de Monsanto. Selon Francin, cela s'explique sans doute par le développement important du contrôle budgétaire dans cette société. Les coûts standards ne servent pas à la surveillance des coûts de fabrication mais plutôt indirectement au contrôle de la marche générale des ateliers. La marge bénéficiaire dépend grandement du volume de fabrication des ateliers par rapport à leur capacité normale. Francin fait une lecture des techniques de gestion américaines propre à conforter les pratiques en vigueur chez Saint-Gobain. Les coûts standards sont donc rejetés par Francin alors que le contrôle budgétaire ne lui semble servir qu'à coordonner l'activité des différents ateliers afin de mieux maîtriser la sous-activité dont les effets conditionnent la rentabilité de l'entreprise. Le caractère manufacturier ou capitalistique de l’industrie et la présence d'importants coûts fixes sont clairement autant de variables

[1] Archives Saint-Gobain. Fonds non classé, Département financier Inspection et études n°16. Document “ Introduction ”.

qui lui paraissent devoir influencer l'utilisation des coûts standards et du contrôle budgétaire.

En 1952, M. Grandgeorges, directeur général se rend aux Etats-Unis[1] pour un voyage dont il est difficile de saisir la teneur exacte. A cette occasion, il semble découvrir la gestion budgétaire ainsi que le contrôle des stocks et des prix de revient. Il y a donc un décalage important entre la pratique du contrôle budgétaire chez Saint-Gobain et celle des entreprises américaines telle qu'il la perçoit.

L'apport le plus important de ces voyages aux Etats-Unis est la rencontre entre Francin et le responsable d'un cabinet de consultants.

§5- LA SECONDE MISSION DE RÉORGANISATION

Le système de contrôle budgétaire ainsi décrit prévaut jusqu'au milieu des années cinquante. A ce moment, une seconde mission d'ingénieurs-conseils intervient chez Saint-Gobain, en étroite collaboration avec les cadres de la compagnie, ce qui constitue une différence énorme avec la mission Héranger de 1941, qui était beaucoup plus dirigiste et moins participative. Outre les documents laissé par ce cabinet, une enquête de 1964 de l'Institut de Contrôle de Gestion[2] (ICG) rappelle brièvement le cadre dans lequel intervient cette nouvelle mission. A l'origine de la mission Héranger, il s'agissait essentiellement de calculer plus rapidement les prix de revient. Pour cela, on a « budgété » les frais fixes d'usine. Cela ne s'accompagnait pas d'une diffusion des budgets aux différents responsables pour appliquer une action corrective : « *Des plans étaient établis, mais pour la seule utilisation du département financier* », « *On n'avait pas vu l'intérêt de cette méthode qui sera par la suite revue et réappliquée* »[3]. L'enquête de l'ICG fait donc clairement remonter les origines du contrôle budgétaire chez Saint-Gobain à la mission Héranger, même si, reconnaissent les auteurs, toutes les incidences et possibilités de cette nouvelle technique n'ont pas été perçues à l'époque.

---

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/395. Service Contrôle et Etudes 1952 - 1964. Classeur de M. Grandgeorges, compte rendu succinct d'un voyage aux Etats-Unis, vraisemblablement en partie privé.
[2] Archives Saint-Gobain. SGV HIST 20/4. Enquête à la Compagnie Saint-Gobain. Institut de Contrôle de Gestion. Novembre 1964. Enquête réalisée par MM. Heroin et Lheureux au cours de l'année 1963.
[3] Ibid.

A- Le développement du contrôle budgétaire par la compagnie de 1952 à 1955

Le voyage de Francin aux Etats-Unis et la rencontre avec Norbert Bosseler de l'IOIC permettent à Saint-Gobain de lancer à partir de 1952 un nouveau programme d'implantation du contrôle budgétaire dans les usines. Les cadres de Saint-Gobain essayent d'abord d'appliquer le contrôle budgétaire grâce au tableau d'analyse des prix de revient, comme nous l'avons vu précédemment. Mais cette pratique reste insatisfaisante comme nous l'expliquent, à la fois les rapports[1] de l'IOIC de 1955 faisant le point sur les pratiques de contrôle budgétaire de la compagnie et deux notes du service contrôle et études[2] de 1953 et 1955. Selon le consultant, le contrôle budgétaire est déjà largement utilisé dans la compagnie à cette époque. La description qu'il en donne correspond à ce que nous avons déjà pu observer : un contrôle des frais généraux. Un prix de revient moyen prévisionnel est calculé pour l'année et comparé aux réalisations de chaque mois, ce qui reste assez fruste car les prévisions ne sont jamais revues et ne tiennent pas compte des variations d'activité. Les exemples qu'il donne en annexe ne remontent pas au-delà de 1953, ce qui correspond effectivement à la date à laquelle nous les voyons apparaître dans les documents. Sa description est la suivante, « *il s'agit de l'enregistrement sur des tableaux comparatifs et ce pour les produits principaux, de tous les éléments du prix de revient par unité de produits, nature par nature et phase par phase. Les douze mois de l'année sont juxtaposés sur un même tableau pour un article donné, et les éléments de prix de revient prévisionnels y sont également notés* »[3]. Hormis le contrôle budgétaire, établi une fois par an et ne donnant pas lieu dans les usines à une utilisation mensuelle, « *il est procédé chaque mois à l'établissement d'un programme de fabrication pour le mois suivant* », celui-ci étant réalisé par le chef de fabrication. En fin de mois, prévisions et réalisations de fabrication sont comparées. « *Les prévisions de fabrication semblent généralement prudentes et sont souvent dépassées par la réalité* » indique l'IOIC. Le cabinet note également que ces prévisions budgétaires sont insuffisamment utilisées en usine car les prévisions de prix de revient ne contiennent pas de distinction sur le niveau d'activité et parce que les écarts sont calculés au niveau du produit ce qui est insuffisant.

---

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/60 à 67. Huit boites contenant les rapports de l'IOIC sur l'implantation du contrôle budgétaire de 1955 à 1958 et diverses notes du services contrôle et études.
[2] Ibid.
[3] Ibid.

Dans une note[1] du 18 janvier 1953, le service contrôle et études fait également le point. Le groupement I (verre plat) envoie en début d'année des prévisions de marche pour l'année et des prévisions d'expéditions. Ces prévisions ne sont chiffrées qu'en mois de marche, estimation donc très grossière qui ne tient pas compte des arrêts pour réparations ou congés payés. Caillet, le chef du service, reproche à cette pratique l'absence de structure de responsabilité, le manque de recherche systématique d'économie de coûts et l'intervention exclusive des services comptables dans l'élaboration et le suivi des budgets. Le contrôle budgétaire ainsi établi cherche surtout à fournir des prix de revient par produit, c'est donc un reliquat de la méthode Héranger. Une note[2] a été rédigée le 15 décembre 1952 (la note circulaire n°114) qui prescrit l'utilisation correcte du contrôle budgétaire. En 1954, les mêmes recommandations sont renouvelées grâce à la note n°124. Des efforts sont faits par la direction pour développer le contrôle budgétaire, mais celui-ci reste encore imparfait. Cette préoccupation nouvelle semble dater du voyage de Francin aux Etats-Unis. Devant son incapacité à développer seule le contrôle budgétaire, la compagnie fait appel à l'IOIC. Les consultants apportent une meilleure connaissance de la loi de variation des coûts et une analyse des écarts. Ils vont au-delà de la simple connaissance des dépenses engagées, pour modéliser l'activité entière de l'entreprise.

B- L'intervention de l'IOIC de 1955 à 1960

Les premiers succès[3], en matière d’implantation du contrôle budgétaire, sont enregistrés dans la société Pirex (1953) qui devient par la suite Sovirel, puis à Saint-Gobain (à partir de 1955), Chantereine et Chalon (1956-1957), à la Société Industrielle des Silices et des Silicones et Rantigny, et partir de 1958 (le tableau ci-dessous donne un historique plus précis). Une autre expérience s'est révélée être un échec, imputable à l'inexpérience du jeune ingénieur chargé de l'implantation du contrôle budgétaire à Saint-Gobain chimie. L'IOIC intervient comme conseil et ne prend qu’une part indirecte à la mise en place du contrôle budgétaire.

[1] Ibid.
[2] Ibid.
[3] Archives Saint-Gobain. SGV HIST 20/4. Enquête à la Compagnie Saint-Gobain. Institut de Contrôle de Gestion. Novembre 1964. Enquête réalisée par MM. Heroin et Lheureux au cours de l'année 1963.

Tableau 15 : Dates de première intervention supposées de l'IOIC par usine

Usines des Glaceries :
fin 1955 : usine de Saint-Gobain mi-1956 : Chalon-sur-saône et Chantereine (cette dernière expérience ne commencera réellement qu'en 1958. mai 1956 : groupement VII juin 1957 : secteur optique du groupement I fin 1957 : usine de Rantigny
Usines chimiques :
mi-1955 : usine de Toulouse octobre 1956 : usine d'Aubervilliers mai 1957 : usine de Bordeaux août 1957 : usine de Rouen juin 1957 : usine de Wasquehal octobre 1957 : usine de Chauny et de l'Oseraie novembre 1957 : usine de Balaruc janvier 1958 : usine de Port de Bouc et de Modane juin 1958 : usine de Montargis août 1958 : usine de Biercy novembre 1958 : usine du havre

Sources : Archives Saint-Gobain. CSG 293/60 à 67.

Ces différentes expériences de contrôle budgétaire commencent systématiquement par les services de production alors que la distribution n’est mise sous contrôle budgétaire que plus tard, voire quelques années après dans certains cas. La méthode est toujours la même. Il faut d'abord déterminer les différentes étapes de fabrication suivies par les produits. Ainsi, une note[1] du 21 octobre 1955, pour la fabrication des verres moulés, distingue : le pressage, les opérations intermédiaires (soudure ou démoulage), le recuit, la visite et l'emballage. Ce découpage est effectué en fonction de trois critères : la responsabilité, l'homogénéité des installations et la variation des dépenses d'exploitation si possible en fonction d'un critère unique[2]. On en déduit 17 centres de frais avec leur unité d'activité. Pour chaque centre, on détermine l'activité normale d'après les budgets de 1955. Il est procédé à des régressions linéaires pour déterminer des standards[3]. Pour chaque centre de frais, il est déterminé, également par régression, des unités d'activité.

[1] Archives Saint-Gobain. CSG HIST 4/283. Mission IOIC Document 7a “ Présentation des standards de frais pour la fabrication du verre moulé ”, 21 octobre 1955.
[2] Archives Saint-Gobain. CSG HIST 4/284. Mission IOIC “ Les normes techniques et les Prix de revient standards du verre coulé à l'usine de Chalon ”, 11 mai 1956.
[3] L'exemple qui est donné concerne la consommation de mazout au four n°4.

Le rapport précise que ces études de corrélation sont à reprendre régulièrement pour en vérifier la validité.

Le service contrôle et études participe activement à l'implantation du contrôle budgétaire, il fait sienne les recommandations et points de vue de la mission de conseil[1]. Dans une note du 6 octobre 1958, contrôle et études décrit les premières applications du contrôle budgétaire de l'activité commerciale. Elles interviennent après les applications dans les services de production et répondent aux mêmes principes, bien que selon contrôle et études, il n'y ait pas de méthode unique pour toutes les entreprises. Comme pour la production , il faut distinguer des centres de frais. L'annexe I du document analysé fournit deux versions de découpage d'une même activité pour la fonction de distribution :

Réception	**ou**	Recherche
Manutention et stockage		Enregistrement
Conditionnement		Exécution
Chargement - expéditions		Facturation et encaissement
Transport		Rémunérations intermédiaires
Bureau des commandes		Frais financiers
Publicité, développement, prospection		
Facturation		
Recouvrement		
Facilité de crédit		
Comptabilité commerciale		
Intérêt du capital investi en produits finis		
Frais de mise en dépôt et d'agence		
Commissions		
Statistiques et études commerciales		

Appliquée à la fonction commerciale, la tâche est plus compliquée car le système d'information que constitue la comptabilité ne peut servir de base à l'établissement des prévisions et aux contrôles des réalisations[2]. Une plus grande intervention humaine est nécessaire, ce qui rend l'ensemble difficilement contrôlable.

Les budgets de l'activité commerciale peuvent alors être présentés de deux façons :

- en centres de frais fixes : ils concernent surtout la direction commerciale dont « *l'activité peut difficilement être mesurée* ».

---

[1] Archives Saint-Gobain. Documents non classés. “ Présentation des résultats et des bilans 1948 à 1964 ”. Service Contrôle et Etudes.
[2] Ibid.

- en centres de frais variables : il est alors « *nécessaire de dégager une unité d'activité et la loi de variation du coût de cette activité. ex : nombre de factures établies, nombre de comptes clients mouvementés...* »[1].

Le document précise qu'il faut aussi déterminer les plages d'activité pour lesquelles ces estimations sont valables, c'est-à-dire définir des paliers d'activité et des budgets flexibles.

Ce travail doit mettre en évidence les écarts imputables à chacun des responsables. Il y a une progression par rapport au système antérieur qui ne constatait que des écarts sans forcément en imputer la responsabilité. Toutefois, les réalisations et les prévisions peuvent être différentes du fait des variations d'activité. Les auteurs préconisent alors la mise en évidence de deux écarts : l'écart technique en rapport avec la gestion de chaque responsable, et l'écart commercial, dû à la variation de l'activité économique. Mais la détermination de ces écarts demande une unité d'imputation. Par facilité, une unité unique a été retenue pour tous les centres : le chiffre d'affaires. Il s'agit en effet du contrôle budgétaire de l'activité distribution. Ceci permet de mettre en évidence trois sous-écarts pour expliquer l'écart technique : l'écart sur quantité, l'écart sur prix et l'écart sur composition (si le centre traite plusieurs produits).

L'ensemble des notes du service contrôle et études et de l'IOIC montre la volonté de ce service d'informer et de sensibiliser, voire de convaincre les utilisateurs potentiels du contrôle budgétaire. Le système ne semble toutefois fonctionner qu'imparfaitement. Une note[2] du 20 novembre 1958 rappelle les buts de la réforme entreprise avec l'aide de l'IOIC :

- « *permettre au fur et à mesure de son adoption dans les différentes divisions, de dégager des paliers dans les échelons des résultats qui permettent en isolant les diverses responsabilités de la gestion d'en opérer le raccordement avec la gestion budgétaire.* »

- « *définir pour toutes les divisions un langage commun précisant le contenu de chaque rubrique proposée et la place à donner à de telles natures de recettes ou de dépenses dans les paliers successifs de l'établissement des résultats de la division.* »

- « *présenter à l'échelon Compagnie l'intégration des résultats des divisions dans le contexte Compagnie, en tenant compte des éléments de résultats ne provenant pas des seules divisions* ».

---

[1] Ibid.
[2] Archives Saint-Gobain. Documents non classés. “ Présentation des résultats et des bilans 1948 à 1964 ”. Service Contrôle et Etudes.

L'ensemble du contrôle budgétaire d'exploitation (vente, production et stocks) et hors exploitation (frais d'administration, études et recherches, travaux neufs et frais financiers) doit boucler sur le budget de trésorerie. Cette méthode est appliquée extra-comptablement : les écarts sont analysés en statistique et à aucun moment en comptabilité. Cette dernière remarque émanant du service contrôle et études semble faire référence à la situation américaine où comptabilité et contrôle budgétaire sont beaucoup plus intégrés.

La diffusion du contrôle budgétaire n'est donc pas encore réalisée dans toutes les divisions. Ces dernières ne parlent pas encore le même langage, des problèmes d'harmonisation doivent encore être réglés. Mais, nous sommes maintenant certains que le contrôle budgétaire fonctionne dans les usines, alors que dans les périodes précédentes cela était plus incertain. D'ailleurs, selon Dominique Perrin, la gestion budgétaire est accueillie très favorablement par les ingénieurs d'usine qui y voient un réel moyen de contrôle de leur activité[1].

A cette époque, se prépare un important changement de structure pour l'ensemble de la compagnie[2]. Celui-ci a lieu le 1er janvier 1959 : la société adopte alors une forme multidivisionnelle « moderne ». Dans le même esprit de concertation que celui qui prévaut pour le contrôle budgétaire, ont lieu des réunions préparatoires et des discussions expliquant et justifiant ce changement organisationnel. L'IOIC joue sans doute encore un rôle important dans ce nouveau changement. Le contrôle budgétaire entre dans une phase de maturité et de modernité à laquelle nous sommes habitués. Selon Dominique Perrin, qui prend des responsabilités dans la gestion budgétaire à partir de 1959, la division Glaceries de la compagnie (la seule qu'il connaisse bien) a un système de gestion budgétaire complet. A partir de 1960, il s'agit surtout de convaincre les filiales.

[1] Entretien avec Dominique Perrin mené par Nicolas Berland, le 18 octobre 1996.
[2] Archives Saint-Gobain. CSG 293/140. Brochure du 1er janvier 1959 sur la nouvelle organisation de la Compagnie.

§6- LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE A PARTIR DE 1959 : LA PHASE DE MATURITÉ

Le début de la réorganisation structurelle[1] de Saint-Gobain date de 1956, elle est concomitante à l'intervention de l'IOIC[2]. Elle n'aboutit toutefois qu'en 1959. Ses objectifs sont triples :

- « *décentraliser,*
- *maintenir une unité de doctrine,*
- *maintenir une unité de commandement* ».

A- La réforme de 1959

Cette réorganisation d'inspiration « *fayolienne* » reprend les objectifs des précédentes. Ce nouveau changement de structure est inspiré tout à la fois par le désir de « *répondre aux besoins spirituels de l'homme* » et de permettre « *une meilleure prise en compte de la complexité croissante des problèmes* ». Pour cela, Saint-Gobain définit une nouvelle structure et crée des centres de responsabilité.

La nouvelle structure est moderne car l'ensemble de la compagnie est maintenant dirigée par une « vraie » direction générale, et non plus par une direction générale pour chacune des deux grandes branches, coiffées par la « *Haute direction* »[3]. Cette nouvelle direction contrôle cinq divisions et quatre départements fonctionnels. Le contrôle de gestion et la gestion budgétaire relève du service contrôle et études, toujours dirigé à cette date par Léon Caillet. Ce même service est alors intégré à la direction financière (et non plus au secrétariat général).

---

[1] Archives Saint-Gobain. CSG 293/140. Brochure du 1er janvier 1959 sur la nouvelle organisation de la Compagnie.
[2] En annexe est présenté un organigramme de la compagnie Saint-Gobain en 1953.
[3] Cela est d'autant plus facile que la chimie commence à être regroupée à la même époque avec celle de Pechiney.

Figure 20 : Nouvelle structure de Saint-Gobain après la réforme de 1959

Source : Archives Saint-Gobain SGV Hist 7/01.

A partir de cette date, le contrôle budgétaire connaît un nouveau souffle. De nouveaux acteurs apparaissent et un nouveau service est créé. La phase de persuasion, d'information et de motivation se déroule jusqu'en 1961 et laisse la place à un autre contrôle budgétaire.

Le 24 janvier 1959, un jeune ingénieur tient une conférence[1] devant ses pairs pour leur expliquer tous les bienfaits de la gestion budgétaire. Le discours de M. Milochevitch est intéressant à plus d'un titre. Il recentre, tout en les approfondissant, les principales idées sur le contrôle budgétaire. Il est surtout le premier acte d'un personnage qui donne toute sa maturité à cette technique chez Saint-Gobain. Il commence par rappeler le « *besoin qu'il y a à être guider dans sa gestion* ». Pour cela, les individus ont, selon lui, la fâcheuse tendance à utiliser de nouveaux outils sans se servir plus amplement de ceux déjà existant. Les prix de revient notamment permettent :

- « *un contrôle de l'efficience des services,*
- *une valorisation des stocks en magasin,*
- *l'établissement des coûts prévisionnels,*
- *l'établissement et le contrôle des résultats.* »

[1] Archives Saint-Gobain. SGV 20/4. Contrôle budgétaire 1959-1965. “ Comptabilité industrielle et gestion budgétaire ”. Conférence du 24 janvier 1959 par M. Milochevitch. Formation des jeunes ingénieurs 58-59.

Le problème, ajoute-t-il, est que les prix de revient ne sont que des constatations *a posteriori* qui ne donnent aucune explication sur l'origine des résultats. Selon lui, les conditions suffisantes d'une bonne méthode de gestion se trouveraient dans la possibilité de chiffrer les actions en valeur monétaire. Cette valorisation permettrait de sensibiliser les cadres aux coûts qu'ils génèrent, de faire des agrégations et de rattacher les facteurs au niveau hiérarchique de l'organigramme, afin d'engager des responsabilités. Du prix de revient découle directement la gestion budgétaire, dont il fait remonter les origines pour Saint-Gobain aux années 1949-1952.

Son intervention est symptomatique de l'évolution du contrôle budgétaire chez Saint-Gobain. Au travers de son discours, il nous est possible de revivre l'histoire des origines du contrôle budgétaire. Du prix de revient comme élément insuffisant du pilotage de l'entreprise, préoccupation introduite dès 1933, à l'étude des centres de frais et des lois de variation des coûts, introduits par les études de l'IOIC, en passant par la notion de responsabilité, Milochevitch a parfaitement intégré la problématique du contrôle budgétaire. Le fait qu'il situe les origines vers 1949, sans faire référence, ni à la mission Héranger, ni aux événements précédents, ne doit pas faire illusion. Comme le montre l'étude de l'Institut de Contrôle de Gestion, la mission Héranger est encore présente dans la conscience collective de la compagnie. En tout état de cause, ce nouvel acteur a parfaitement intégré la perspective dans laquelle se situe le développement du contrôle budgétaire[1].

Milochevitch précise également que les budgets doivent être fixés par les intéressés eux-mêmes chaque année. Tous les jours sont ensuite établis des documents techniques, récapitulés et développés chaque mois dans des documents faisant apparaître les différents écarts. La pratique du contrôle budgétaire s'enrichit de nouveaux instruments, les écarts, qui ne sont plus seulement la constatation d'un dépassement de budget mais beaucoup plus une analyse de ce dépassement.

Le service contrôle et études continue également son travail d'information. Dans une note[2] du 7 septembre 1959, il est amené à clarifier les conditions d'utilisation de la

[1] Il est à noter que les responsables de la compagnie préféreront utiliser le terme gestion budgétaire à celui de contrôle budgétaire. Le second leur paraissant donner une image plus coercitive que le premier qui traduit une volonté de participation. On retrouve donc même au niveau des termes la volonté de convaincre des bienfaits de ce nouvel outil.

[2] Archives Saint-Gobain. SGV HIST 20/4. Contrôle budgétaire 1959-1965. " Compte rendu des travaux d'implantation de la gestion budgétaire commerciale à la sudivision Fibres de verre ". Contrôle et études 7 septembre 1959.

gestion budgétaire. Cette technique consiste en une comparaison des profits prévus et réels. Les frais généraux sont maintenant laissés de côté, c'est le « *coût sur wagon départ* » qui est analysé. Il « *est égal au prix standard de fabrication des produits sous emballage standard, majoré des frais d'expédition. Il ne comprend ni quote part de frais généraux d'usine, ni amortissement* ». Il s'agit d'une vraie rupture avec la problématique des prix de revient, y compris pour le traitement des frais généraux dont l'imputation est parfois délicate. Le problème avait été posé pour le contrôle budgétaire : comment répartir les coûts fixes et comment tenir compte des variations d'activité ? Le problème est simplement évacué par le service contrôle et études qui le juge non pertinent. On ne répartit plus les coûts fixes.

Un autre problème technique attire les remarques du service. Il s'agit du traitement des frais de transport. Les usines étant réparties sur l'ensemble du territoire français, et pour certaines à l'étranger, comment éliminer cet élément, rendant difficile la comparaison des performances des usines quand les distances de transport ne sont pas identiques. « *Ne pas faire de discriminations entre les régions plus ou moins éloignées de l'usine, ce qui aurait des inconvénients pour la présentation éventuelle des résultats aux délégués régionaux qui ne se trouveraient pas sur un pied d'égalité* »[1]. Afin de pallier à cet inconvénient, Saint-Gobain a décidé de fixer des standards homogènes pour toute la France. Ce ne sont plus des usines ou des produits que l'on compare, ce qui nécessitait des techniques d'élaboration de coûts homogènes, mais bien des hommes, des centres de responsabilité. La finalité n'est plus la même. De la question visant à déterminer quels sont les produits ou les usines les plus rentables, on se demande maintenant quels sont les hommes qui, à conditions d'exploitation identiques, sont les plus performants.

Contrôle et études continue à réfléchir sur la notion de responsabilité appliquée aux services de distribution. Il faut d'abord déterminer les marges unitaires par produit, ce qui permet de définir la politique commerciale, puis il faut fixer un objectif de vente et de profit en fonction de cette politique, c'est le « *profit planning* ».

Les résultats doivent être présentés dans un document semblable à celui-ci :

---

[1] Ibid.

Figure 21 : Tableau d’analyse budgétaire Saint-Gobain 1959

	mois précédent	Ecarts de gestion		Cumul
		Programme	Réel	
Chiffre d'affaires Chiffre d'affaires justifié par les quantités vendues Marge brute % marge brute/chiffre d'affaires Ecarts sur : Prix de vente Quantités vendues Assortiments Frais variables Frais d'acheminement				

Archives Saint-Gobain. SGV HIST 20/4. Contrôle budgétaire 1959-1965.

Ce tableau doit être envoyé chaque mois aux différents chefs de service. Un autre tableau montre également l'écart sur prix de vente par produit et un troisième, l'écart sur volume et sur assortiment par classe de produit. Contrôle et études cherche à attribuer aux responsables les écarts dont ils sont responsables. La direction commerciale reçoit un document de synthèse reprenant ceux des différents centres. Il lui est également fourni un document qui donne l'écart sur résultat net, c'est-à-dire l'écart sur le service commercial, les écarts sur frais et résultats divers, les écarts sur l'usine et les écarts sur frais fixes. A nouveau, une étape supplémentaire est franchie. Le contrôle budgétaire ne sert plus seulement à fournir une information condensée à la direction générale mais il est aussi utilisé comme outil de délégation à l'usage des subordonnés. La direction générale dispose d'un état synthétique pour vérifier la bonne marche des différents centres de frais et réalise la synthèse des différents budgets. L'outil de délégation est presque au point. Enfin, le service contrôle et études souligne que les chefs de centre souhaitent disposer de chiffres sur « *l'exactitude desquels ils veulent voir des garanties comptables* ». On retrouve encore ce souci de garantie et de confiance indispensable à la crédibilité du contrôle budgétaire.

B- La création du BAG

L'étude de l'Institut de Contrôle de Gestion[1] indique qu'en 1959, tous les cadres de la direction ne sont pas encore acquis à la méthode budgétaire. En 1961, malgré tous les efforts, il n'y aurait toujours pas de présentation de résultats prévisionnels (sic). C'est à cette époque qu'est créé le BAG (bureau d'analyse de la gestion) dont la responsabilité est confiée à Milochevitch. Le contrôle budgétaire finit alors de se mettre en place dans toutes les divisions Glaces et verres creux. Une note de Lacharme du service contrôle et études de 1961, commentant une implantation budgétaire, et adressée à Milochevitch, montre « *qu'il existe un écart important entre la façon dont doit être appliquée la méthode budgétaire à la Division et ce qui est* »[2]. D'autres documents montrent également que l'implantation du contrôle budgétaire ne donne pas satisfaction.

En 1962, le contrôle budgétaire est efficace pour l'ensemble de l'exploitation (approvisionnement, production et frais de siège) et il commence à l'être dans la distribution. Ces thèmes récurrents montrent la lenteur avec laquelle il s'installe. Il couvre la hiérarchie du chef d'équipe au PDG et apparaît comme un instrument de gestion permettant une meilleure collaboration.

Les analystes de l'Institut de Contrôle des Gestion continuent en précisant que la méthode budgétaire n'est pas « *une méthode comptable ; elle est à l'opposé de l'esprit comptable. Elle a des moyens propres de prévision et d'interprétation des résultats. La comptabilité y joue un rôle important pour le calcul des écarts mais elle ne sait ni interpréter, ni provoquer des décisions* »[3]. D'ailleurs, « *les animateurs budgétaires* » sont à cette époque soit des ingénieurs, soit des HEC, ESSEC, soit des administrateurs comptables. Les premiers seraient les plus appréciés, les comptables sont rares car ils leur manqueraient un certain nombre de qualités. Le document fait également état des luttes intestines qui ont prévalu lors de l'instauration du contrôle budgétaire. Les comptables et les techniciens ont chacun recherché la maîtrise du nouvel outil. Les premiers, voyant qu'ils n'arrivaient pas à leurs fins, l'auraient « *torpillé* ».

Le document de l'Institut conclut en précisant que Saint-Gobain est l'une des firmes leaders en France pour le contrôle budgétaire. Ceci serait d'autant plus remarquable que

---

[1] Archives Saint-Gobain. SGV HIST 20/4. Enquête à la Compagnie Saint-Gobain. Institut de Contrôle de Gestion. Novembre 1964. Enquête réalisée par MM. Heroin et Lheureux au cours de l'année 1963.
[2] Archives Saint-Gobain SGV HIST 20/2. Note de Lacharme du 10/11/61 sur le contrôle budgétaire.
[3] Ibid.

cette technique très en vogue et qui fait couler beaucoup d'encre n'aurait reçu que peu d'applications en France.

Le BAG, qui complète l'activité du service contrôle et études, poursuit une tâche de sensibilisation au contrôle budgétaire jusqu'en 1966. A cette fin, un manuel de gestion budgétaire[1] est édité. Il se présente en cinq tomes :

- Livre 1 : Généralités et gestion budgétaire au niveau société, division et groupe (rédigé par Fassin[2] de l'IOIC et par Milochevitch).
- Livre 2 : Gestion budgétaire de production (rédigé par Fassin de l'IOIC et par Milochevitch).
- Livre 3 : Gestion budgétaire commerciale (rédigé par Sampré).
- Livre 4 : Gestion budgétaire et frais de siège (rédigé par Fassin).
- Livre 5 : Gestion budgétaire de la fonction achat (rédigé par Perrin).

Il ne s'agit pas d'un manuel de procédure mais plutôt d'un livre d'apprentissage à usage interne. L'introduction complète les différentes idées que nous pouvons déjà avoir sur le contrôle budgétaire chez Saint-Gobain.

Il s'agit « *de faire de l'instrument budgétaire, un instrument dynamique générateur d'actions et non un outil comptable* ». Et un peu plus loin, « *les prévisions établies dans le cadre de la gestion budgétaire diffèrent des prévisions ou budgets établis depuis fort longtemps, en ce sens que les prévisions sont établies :*
- sur l'ensemble des facteurs de gestion,
- par les responsables effectifs de la gestion et non par des organismes irresponsables,
- dans le but de rapprocher ultérieurement ces prévisions des réalisations correspondantes »[3].

Dans ce manuel de contrôle budgétaire, on trouve également des définitions intéressantes, permettant de bien distinguer, les normes, les valeurs standards et les budgets. Les premiers s'emboîtant dans les seconds qui s'intègrent dans les troisièmes.

L'aspect participatif du contrôle budgétaire est de nouveau souligné puisque l'interprétation des prix de revient est confiée à tous les responsables et plus seulement

[1] Archives Saint-Gobain SGV HIST 20/4. Contrôle budgétaire 1959-1965. " Manuel de gestion budgétaire ". Octobre 1964. Bureau d'analyse de la Gestion budgétaire.
[2] Ce dernier est un cadre belge de l'IOIC qui s'occupe depuis le milieu des années cinquante du développement de la gestion budgétaire chez Saint-Gobain. La compagnie finit par l'embaucher dans les années soixante. Selon Dominique Perrin, le succès de la gestion budgétaire dans la compagnie lui doit beaucoup.
[3] Ibid.

aux comptables. On retrouve également les graphiques de *Knoppel*, reliant les différents budgets à des unités d'œuvre simples (heures de travail, quantités produites, etc.) qui permettent de mettre en évidence de façon très simple les principaux écarts. Cela semble être la grande innovation de la fin des années cinquante et du début des années soixante, la recherche de la participation d'une grande partie le personnel ayant été acquise avec la mission de l'IOIC dès le milieu des années cinquante.

Les responsables du contrôle budgétaire de Saint-Gobain s'interrogent sur la pertinence de leur utilisation du contrôle budgétaire. En 1964, M. Sampré, l'un des membres les plus actifs du BAG, assiste à la conférence d'un cas d'application du contrôle budgétaire qui a lieu les 4 et 5 février 1964[1]. Des responsables de la Cégos proposent cet exemple, suite aux nombreuses demandes qui leur ont été formulées. Ils souhaitent développer l'expérience d'une entreprise à production continue, ce qui devrait intéresser tout à la fois les métallurgistes, les industries chimiques, la papeterie, l'automobile, etc. Le cas présenté est celui de Saint-Louis (entreprise sucrière) qui rentre dans le cadre des industries à processus continue (raffinage sucrier). L'intervention est conduite par M. Chabert (directeur du Service des Etudes Economiques et Sociales) et par M. Gaillac (directeur adjoint). Ce séminaire regroupe vingt participants : un tiers d'ingénieurs, un tiers de comptables et un tiers de directeurs de PME.

Saint-Louis est structurée en « *sections homogènes* » qui sont sans doute l'équivalent des centres de frais de Saint-Gobain. La terminologie est intéressante et mériterait une étude approfondie pour juger de sa filiation avec celle de Rimaihlo. Pour chacune de ces sections homogènes, et pour les cinq natures principales de frais (main d'œuvre, matière, entretien, vapeur et électricité), des lois de variation de type y=ax+b sont déterminées. Cette procédure paraît à M. Sampré beaucoup plus centralisée que celle en vigueur dans la compagnie. Sans doute faut-il entendre « moins participative ». Le contrôle budgétaire de Saint-Louis s'applique essentiellement à la production avec un double objectif :

- économique : « *réaliser des économies sur le tas* ».
- psychologique : il permet notamment une décentralisation des responsabilités.

Les responsables de Saint-Louis lui dénient toute valeur de coordination de la gestion. Il n'y a pas comme chez Saint-Gobain de calcul de pyramide d'écarts allant de l'atelier

[1] Archives Saint-Gobain. SGV HIST 20/01. Stage Cégos : " Le cas de Saint Louis ". 4 et 5 février 1964.

jusqu'à la direction générale. Il n'y a que des écarts sur frais et pas d'écarts techniques, juste une comparaison entre dépenses allouées et dépenses réelles. Cela semble être caractéristique d'une étape antérieure au développement du contrôle budgétaire de Saint-Gobain. Ce système cherche surtout à comprimer les coûts : il n'y a pas d'analyse systématique des écarts en boni, ce qui a d'ailleurs surpris Sampré. Il n'existe pas non plus de distinction coûts fixes/coûts variables montrant par conséquent que Saint-Louis ne connaît pas, ou n'utilise pas, le budget flexible.

Cette conférence montre que Saint-Gobain a dépassé le stade de développement du contrôle budgétaire dans lequel se trouve Saint-Louis. Les responsables de la compagnie ne s’en rendent pas compte et interprètent le cas Saint-Louis comme étant simplement différent. Cette modestie traduit sans doute les incertitudes quant au maniement du contrôle budgétaire de la compagnie.

A partir de la fin 1964 s'ouvrent un débat sur des redéfinitions de compétence entre le service contrôle et études et le BAG, en matière de contrôle budgétaire. Une crise nouvelle apparaît qui mérite d'être développé, celle de l'utilité du contrôle budgétaire.

Fin 1964, le BAG est rattaché à la direction financière et M. Perrin succède à Milochevitch. M. de Pins devient le directeur du service contrôle et études qui est rattaché à la direction financière depuis 1959. Un débat a alors lieu pour redéfinir les compétences respectives de ces deux services qui s'occupent de contrôle budgétaire. Il est décidé que les parties « *analyse et promotion du contrôle budgétaire* » seraient réservées au BAG alors que « *l'aspect normalisation et doctrine* » serait le fait du service contrôle et études. Le BAG doit faire la synthèse des budgets des divisions Glaces pour le niveau « compagnie ». Il est rattaché au département financier pour pouvoir être mis à la disposition du Président. Les objectifs du BAG sont rappelés à cette occasion : il a un rôle d'animation et de coordination et un rôle de synthèse et d'information. Il n'explique pas les écarts, il doit se contenter de les mettre en évidence[1]. Dans un document du 26 octobre 1964, Dominique Perrin s'en inquiète, situant le service, ou bien au niveau de la direction générale, ou bien à la Présidence. Ce débat semble montrer que l'on s'interroge encore sur ceux à qui est destiné le contrôle budgétaire : la « *Haute direction* » ou la direction générale des Glaceries ? Peut-être les deux, et on aperçoit alors le caractère ambivalent de cette technique, à la fois moyen de contrôle de la direction et aide à la gestion des divisions.

[1] Archives Saint-Gobain. SGV HIST 20/01. Lettre du 15/12/64, auteur inconnu.

En 1966, M. Perrin, nouveau responsable du BAG, s'interroge sur les perspectives de développement de son service[1]. Il semble en effet que la préparation du budget 1966 ait été un échec. Celui-ci est imputable à plusieurs causes. Tout d'abord, certains services effectuent des tâches dévolues normalement au BAG, ce qui crée des conflits. De plus, les prévisions des budgets ont été mal préparées, ce qui a diminué la crédibilité de l'instrument.

Sampré est plus explicite sur la place des budgets dans la compagnie. Après une enquête approfondie sur la gestion budgétaire et le sentiment qu'en ont les responsables d'usine, il livre des conclusions intéressantes. Sur les aspects positifs, il note : « *on a dépassé le stade de l'affrontement entre comptabilité et gestion budgétaire et même celui de la coexistence pacifique pour arriver à celui de la collaboration efficace* »[2]. Il se félicite également de la création, dans les usines, d'un poste d'animateur de gestion budgétaire. Par contre, les budgets seraient calculés avec 4 ou 5 décimales, ce qui ne servirait à rien, sinon à traquer les erreurs. De plus, les opérationnels semblent avoir du mal à faire des prévisions commerciales. Celles-ci divergeant, on sort alors du domaine d'acceptabilité de l'étude sur les lois de variation des coûts. Le contrôle budgétaire s'adapte également mal, selon l'expérience de Sampré à une évolution rapide des techniques. Le contrôle budgétaire ne parvient pas non plus à régler un certain nombre de problèmes :

- le montant des stocks n'est pas bien régulé par cette technique,
- la main d'œuvre varie selon les besoins de l'usine, on ne sait pas très bien comment traiter les personnes excédentaires,
- une analyse très détaillée du poste salaire est effectué,
- enfin on ne verse pas de primes calculées en fonction de la gestion budgétaire : « *on ne peut intéresser financièrement les responsables à leurs résultats après leur avoir demandé de fixer leurs normes, autant leur demander tout de suite de fixer leur salaire !* ».

Les premières critiques contre les budgets sont ainsi énoncées. Au travers de ces différents documents, un certain nombre de remarques reviennent régulièrement : les usines ne fonctionnent plus à pleine capacité, les séries sont trop courtes et les nombreux produits très différents, il existe un risque de cloisonnement entre les différents services du fait de l'infrastructure de la gestion budgétaire, les prévisions commerciales sont sans pertinence. L'infrastructure budgétaire est enfin prête mais de nouveaux problèmes se font jour.

[1] Archives Saint-Gobain. SGV HIST 20/01. Lettre de Dominique Perrin du 8/2/66.
[2] Archives Saint-Gobain. SGV HIST 20/05. Bilan de la gestion budgétaire de production par Sampré en avril 1966.

PECHINEY

Le contrôle budgétaire apparaît chez Pechiney[1] dans les années trente et prend son véritable essor après 1945. Des tentatives d'introduction des budgets ont eu lieu dès 1933, mais sans être vraiment étendues à toute la compagnie, et c'est après 1945 que le contrôle budgétaire se développe. Chronologiquement, nous pouvons distinguer plusieurs phases à ce développement, l'ensemble étant ordonné autour des missions de réorganisation intervenues dans la compagnie :

1. Nous étudierons d'abord les mode de gestion de la société et la comptabilité avant 1948. L'utilisation des prix de revient, des budgets, des prévisions et la recherche d'une structure idéale seront ainsi au centre de nos préoccupations.

2. Le développement du contrôle budgétaire est ensuite étendue, à partir de 1948, suite à la mission du cabinet White. Nous distinguerons alors deux éléments, la doctrine et la pratique de ce nouvel outil de gestion.

3. Nous examinerons enfin les réflexions internes sur le mode de contrôle budgétaire de la compagnie. Elles correspondent à une phase postérieure à l'introduction du contrôle budgétaire. Les dirigeants confrontent alors leurs expériences à celles des américains et à celles d'autres organisations via des conférences.

§1- LA GESTION CHEZ PECHINEY AVANT 1948

La mise en place d'un système de contrôle budgétaire dans une entreprise comme Pechiney suppose un certain nombre d'acquis concernant les techniques de gestion : calcul des prix de revient, rôle et place des services comptables, pratique de la planification et des prévisions ou encore type de structures formelles adoptées.

A- Le calcul des prix de revient[2]

Très tôt, on trouve des informations sur le calcul des prix de revient chez Pechiney. Le rapport de stage d'un étudiant[3] en 1923 donne quelques informations sur leur mode d'établissement. Ces informations peuvent être mises en rapport avec nos préoccupations budgétaires. Le rapport souligne l'importance de ce calcul, car la valeur des stocks à valoriser représente sept fois le bénéfice, donc la moindre erreur ou

[1] C'est en 1951 que la compagnie Alais, Froges et Camargues devient Pechiney. Pour des raisons de commodité, nous utiliserons systématiquement l'appellation Pechiney dans le corps de ce document.
[2] Pour une étude plus complète sur les prix de revient cf. Zimnovitch (1997).
[3] Archives Pechiney 00-10-10018. Organisation. Rapport de stage du 10 décembre 1923 sur la comptabilité.

imprécision peut avoir des conséquences importantes et fausser le bilan. Ces prix de revient sont établis mensuellement et comportent trois éléments : main d'œuvre, matières et frais généraux (ceux de chaque usine). Tous les mois, 150 prix de revient sont ainsi calculés, « *la comptabilité peut fournir ses prix de revient comptables en moins de 30 jours, ce qui paraît tout à fait remarquable* ». Les frais généraux sont répartis selon un système d'abonnement qui lui-même est calculé en fonction d'un programme de fabrication. Selon Auguste Lacroix, chef des services comptables de Pechiney en 1932, les prix de revient servent, entre autres chose, à effectuer des comparaisons entre usines[1]. Les calculs sont effectués à Paris par les services du siège.

Toutefois, les usines calculent également des prix de revient, comme en témoigne la note[2] de Jean Benoit de l'usine de l'Argentière en 1933. Les problèmes soulevés par ces calculs méritent notre attention. Ainsi, dans le cadre d'une mission de consultants, menée par Wallace Clark, Jean Benoit s'interroge sur le calcul du coût des différentes opérations de réparation. Clark a fait adopter à l'usine un classement des charges par commande. Selon l'expérience de Benoit, le classement précédent, auquel il va revenir, groupait les coûts par « *opération* » et était plus approprié. Comme beaucoup de commande d'entretien se présentent sous la forme « *démontage-révision-remontage* », « *le préparateur dispose très rapidement d'une documentation précise sur ces deux phases du travail qui ne sont pas perturbées par la variété des opérations possibles* »[3]. Benoit précise, par ailleurs, sa définition d'une opération, « *nous appelons opérations, un élément de commande ne faisant intervenir qu'une spécialité d'ouvriers (tourneurs, fraiseurs, maçons, électriciens, etc.)* ». Les coûts sont donc regroupés, de la façon la plus homogène, en fonction du type d'activité. Il semble que des sections soient créées au niveau des ateliers.

La comptabilité fut-elle industrielle reste pourtant, chez Pechiney, du domaine du siège social qui n'a de cesse de prôner une harmonisation des méthodes. Elle doit servir à rendre compte, et le plus rapidement possible, des résultats par produits et par usines. Une observation « *verbale* »[4], mais écrite (sic), émanant sans doute de Lacroix en 1930, rappelle que la vitesse d'obtention des résultats est une donnée importante si les comptables veulent servir « *à autre chose qu'à gribouiller du papier* ». C'est un rappel

[1] Archives Pechiney 00-10-10018. Administration, organisation, comptabilité dans une entreprise à usines multiples, Conférence d'Auguste Lacroix du 4 février 1932.
[2] Archives Pechiney 00-10-10018. Rapport de Jean Benoit de 1933 " Contribution à l'étude d'une doctrine relative à l'organisation des ateliers d'entretien ".
[3] Ibid.
[4] Archives Pechiney 00-10-10018. Observations verbales aux employés de la comptabilité industrielle, 10 septembre 1930, l'auteur est sans doute Lacroix.

aux comptables industriels de leur mission qui est d'informer rapidement les dirigeants de l'entreprise. Cette hégémonie de l'administration centrale ne semble pourtant pas convenir à tous les services. En 1933, le rapport d'une mission Planus[1] signale une « *dissidence* » comptable dans la section secrétariat des services commerciaux chimie (SCC). Ces services ont développé des systèmes comptables qui font double usage avec ceux du siège. Etant moins bien outillés, leurs résultats seraient faux, même si le rapporteur considère que l'intuition initiale était bonne. « *Comme d'autre part, tous les chiffres existent à la comptabilité, les enregistrements du SCC à ce sujet sont complètement inutiles* ». Cette utilisation par les opérationnels semble correspondre à un besoin que la comptabilité ne remplit pas. Les chiffres nécessaires à la gestion ne sont pas disponibles dans les services. Le rapport préconise d'ailleurs d'implanter du contrôle budgétaire : « *D'après les documents du bureau central du SCC, compte tenu des marchés (ventes certaines), des statistiques portant sur les exercices précédents, et des tendances probables de l'exercice à venir, les vendeurs établiront des prévisions de ventes d'où découleront les programmes de fabrication. Il est bien entendu que les réalisations dans ce domaine sont à rapprocher des prévisions de façon à réviser au début de chaque période, les prévisions faites relativement à l'avance, c'est une utilisation classique du contrôle budgétaire et de son utilisation pour l'établissement des programmes* ». Le contrôle budgétaire est donc connu de certains responsables de Pechiney. Le modèle de contrôle sous-jacent est lui-même relativement fruste, c'est une simple comparaison prévisions/réalisations, sans modification adéquate de la structure. On note tout de même le désir d'un outil de gestion nouveau. Celui-ci est exprimé par les opérationnels et diffusé par un consultant.

Nous disposons d’autres informations sur les prix de revient juste avant la réorganisation de 1948. Leur calcul semble organisé au siège social pour l'ensemble de la société. La compagnie Pechiney établit ainsi mensuellement des « *comptes de gestion* ». Ces comptes sont publiés avec un à trois mois de retard. Le processus tel qu'il est décrit en 1948 par une mission de consultants est le suivant[2].

Ce sont les usines qui collectent l'information et la font parvenir au service comptable du siège. Les informations parviennent à la comptabilité entre 5 et 25 jours après la clôture mensuelle de l'usine. Ces informations sont ensuite triées par le service comptable qui se charge des opérations de comptabilité générale et des problèmes

[1] Archives Pechiney 00-10-10018. Organisation. Extrait du rapport de M. Planus du 4 septembre 1933.
[2] Archives Pechiney 00-10-10020. Mission K.B. White. Documents du 22 janvier 1948 et du 23 janvier 1948.

fiscaux. Les comptables s'occupent également de ventiler, de façon extra comptable, les frais généraux de chaque usine. Cette information est envoyée, environ un mois après, à la direction des usines ainsi qu'au service organisation industrielle (OI). Toutes les autres informations concernant la gestion industrielle sont envoyées directement par les comptables au service organisation industrielle.

C'est ce dernier service qui calcule *in fine* le résultat par produit et par usine. Ceux-ci sont envoyés au directeur de production (M. Matter à cette époque) qui étudie essentiellement les résultats par usine. L'adjoint du directeur de production (M. Jouven) fait une nouvelle étude plus détaillée et demande des explications aux chefs de groupe. Ces derniers peuvent éventuellement se faire expliquer certains résultats par les directeurs d'usine. Le directeur commercial (M. Masselin) est également destinataire de ces documents qu'il analyse par produit, ce qui est normal compte tenu de son poste. Il faut donc noter que chacun des directeurs de grandes fonctions reçoit les comptes détaillés et fait sa propre analyse. Ce n'est pas le service OI, où sont produites les données qui en répond, mais les directeurs de chaque usine. Ils doivent expliquer ce qui paraît anormal aux directeurs des grandes fonctions et ainsi les renseigner. En outre, ce n'est pas le service comptable qui produit l'intégralité des résultats, il collecte juste les chiffres.

Les directeurs d'usine ne reçoivent pas systématiquement les analyses les concernant. Ils ne les connaissent que s'ils sont interrogés par leur hiérarchie qui souhaite avoir des explications à leur sujet ou s'ils se déplacent au siège social. En aucune façon, il n'est prévu d'envoyer les comptes par produits aux usines[1]. Cette comptabilité est donc un instrument de contrôle de la direction générale sur les usines, plus qu'un instrument de pilotage de celles-ci. Toutefois, dès le 25 septembre 1945, des essais de transmission d'information[2] (en accord avec la comptabilité !) vers les directeurs locaux avaient été tentés. Mais ils semblent bien qu'ils n'aient pas eu tous les résultats espérés. Les directeurs d'usine restent donc largement ignorant de leur propre résultat et ne peuvent s'appuyer sur eux pour améliorer leur gestion.

Une partie de la rémunération des directeurs d'usine est fonction de leurs résultats financiers, mais également d'autres indicateurs, plus opérationnels, tels que les

[1] Archives Pechiney. Boite 00-10-10019. Note de M. Jouven du 22 décembre 1947.
[2] Archives Pechiney 00-10-10019. Note du 27 septembre 1945 sur l'organisation de la comptabilité.

rendements techniques, le niveau des stocks, etc.[1] Il faut sans doute rechercher à ce niveau les outils de pilotage des usines à leur disposition.

Les prix de revient sont donc largement utilisés. Ils servent à valoriser les stocks, à calculer le coûts des produits et à comparer les usines entre elles. Des coûts par « *opérations* » semblent également être calculés au niveau des usines. Toutefois, l'utilisation des prix de revient n'est pas très répandue dans les usines pour aider au pilotage. C'est essentiellement un outil pour le siège social afin de rendre compte de l'activité et de ses résultats. C'est de façon « parallèle » que les usines semblent utiliser des prix de revient afin d'avoir des informations sur leur efficacité.

B- Budgets, prévisions et programmation chez Pechiney avant 1948

Un système de contrôle budgétaire est introduit, conjointement par Jean Benoit et Wallace Clark, en 1933 dans certaines usines Pechiney, il est rapidement étendu (signe de son succès ?). Voyons d'abord qui est Clark, puis ensuite le type de contrôle budgétaire qu'il fait développer par Jean Benoit.

1/ Wallace Clark

En 1933, une expérience intéressante est menée, entre autres, par Jean Benoit à l'usine de l'Argentière. Il s'agit d'introduire, dans l'usine, les méthodes développées par Henry Gantt[2]. Pour cela, Jean Benoit est assisté d'un cabinet conseil, dirigée par Clark. La personnalité de ce consultant est intéressante et il nous faut envisager sa biographie.

La première publication de Clark en 1926 comprend une biographie réalisée par Thompson, ingénieur-conseil et ancien maître de conférences à Harvard. Elle nous aide à mieux comprendre le personnage. Clark serait à cette époque l'un des conférenciers les plus importants des Etats-Unis. Son travail est riche d'interventions en entreprises.

Il est né à Cincinnati (Ohio) le 27 juillet 1880 de parents américains. Il a fait ses études dans l'Université de cette ville et entre en 1902 à la Cie Remington de New York. Il séjourne en Chine et aux Philippines puis revient aux Etats-Unis pour la Lodge of

---

[1] Archives Pechiney 00-10-10019. Note du 27 septembre 1945 sur l'organisation de la comptabilité.

[2] Archives Pechiney 00-10-10018. Organisation. Contribution à l'étude d'une doctrine relative à l'organisation des ateliers d'entretien, Usine de l'Argentière le 16 septembre 1933 par Jean Benoit.

Shipley Machine Tool Cie. En 1908, il rejoint à nouveau la Remington, en qualité d'adjoint au Président. Il y devient directeur des bureaux centraux sous la direction d'Henry Gantt. Il collabore avec lui jusqu'à sa mort en 1919. En 1918, il est chargé de suppléer Gantt au « *Conseil de navigation* » de Washington et dirige les opérations de la Marine marchande américaine pendant la guerre. Enfin, Clark fit partie de l'état-major du général John Thompson, directeur des arsenaux et le seconda dans l'organisation de la production. Après la guerre, il travaille avec Gantt comme ingénieur-conseil et dès le mois d'avril 1920, il se met à son compte. On sait peu de chose sur sa venue en France. En 1930, il est l'un des conférenciers de Genève. Il intervient en outre à la même époque chez Kodak France (Moutet, 1992). Fait notable, son livre « *Le graphique Gantt* » a été traduit dans onze pays. Il meurt le 4 juillet 1948 à New-York (Leroy, 1948). Clark intervient chez Pechiney à partir de 1929 et contribue à introduire le contrôle budgétaire.

2/ L'introduction du contrôle budgétaire

Il est intéressant de noter que dès le 28 décembre 1934, une note[1] (sans doute de Benoit, mais elle n'est pas signée) introduit le concept du contrôle budgétaire. Cette note intitulée « *Méthodes d'organisation W. Clark* » fait vraisemblablement suite à la mission de ce consultant chez Pechiney. L'auteur commence par rappeler que les charges peuvent se répartir en trois catégories :

- les coûts proportionnels à la quantité produite,
- les coûts proportionnels au temps,
- la partie non strictement proportionnelle au temps ni à la production.

La seconde catégorie de charges, qui comprend les locations, les impôts, l'amortissement et le personnel de direction et de maîtrise, « *doit faire l'objet de budgets annuels* » selon l'auteur. Ces budgets servent à déterminer des abonnements prévisionnels sur prix de revient et ils doivent être modifiés tous les six mois. Les frais proportionnels au temps sont rapportés aux machines-outils et permettent de déterminer « *un taux d'inaction* » pour chaque machine. Selon l'auteur, cette méthode a l'avantage de permettre « *l'application du contrôle budgétaire à tous les éléments du prix de revient d'une façon assez précise pour pouvoir intéresser chaque chef de service à la gestion d'un ou plusieurs éléments de prix de revient dont il a la responsabilité directe, ceci après quelques années d'applications lorsque l'expérience a permis de resserrer les*

[1] Archives Pechiney 00-10-10019. Méthodes d'organisation W. Clark, 28 décembre 1934.

prévisions ». La difficulté à prévoir est bien perçue. L'utilité du contrôle budgétaire est rapidement comprise : il sert à gérer des éléments du prix de revient, et ce seront sans doute les chefs de service d'usine et la direction locale qui en retireront les plus grands bénéfices. L'auteur conclue également qu'un tel outil doit être surtout intéressant pour le contrôle de la fabrication de produits usinés exigeant l'intervention de nombreuses machines-outils. Ce qui pourrait bien sûr en diminuer l'intérêt pour une entreprise comme Pechiney.

A l'occasion de la mission Clark, Jean Benoit réfléchit à l'instauration de prévisions dans l'usine de l'Argentière via les graphiques Gantt : « *Tous les autres tableaux donnent bien la prévision mais aucun ne permet de mettre en évidence les causes de non concordance des usines avec les autres, donc aucun ne permet l'élimination méthodique de ces causes* ». La parenté avec le contrôle budgétaire est évidente. Pour lui, il faut retirer toute faute aux ouvriers quant à la responsabilité des retards : « *C'est l'imprévoyance qui est responsable » et « presque jamais le retard n'était imputable A UNE FAUTE PROFESSIONNELLE DE L'OUVRIER* ». Des éléments de contrôle budgétaire sont alors mis en place dans les usines, suite vraisemblablement à ces premières réflexions.

On en trouve de nombreuses traces dans les Instructions Particulières Permanentes (IPP), directives établies par le siège pour les usines[1]. La première concernant le contrôle budgétaire date du 28 avril 1934. Elle s'intéresse à la maîtrise des dépenses de personnel (Cailluet, 1995), poste sur lequel Pechiney réalise des économies substantielles lors de la rationalisation entreprise dans les années trente. Un nouvel état intitulé « *CONTROLE BUDGETAIRE - REALISATIONS : Effectif - Appointements - Salaires* » est censé remplacé un état « *prix moyen de l'heure de travail* », joint au rapport mensuel ou envoyé séparément[2]. Il est « *conçu de telle façon que les réalisations qu'il contient puissent être rapprochées, sans manipulations supplémentaires de chiffres, des prévisions établies trimestriellement* ». Il s'agit *a priori* de maîtriser les coûts de main d'œuvre moyens grâce à un nouveau système de surveillance automatique à base de rapports, faisant état de prévisions et de réalisations. Ce document doit être adressé chaque mois, au plus tard le 9, départ usine, à DUE et IGF[3]. Une autre IPP du 5 mai 1936 concerne également le contrôle budgétaire. Il s'agit, comme précédemment, d'un contrôle des frais généraux : dépenses de frais généraux, frais accessoires de main

[1] Archives Pechiney 072-11-70120. Instructions Particulières permanentes de Saint Jean de Maurienne.
[2] Ibid.
[3] DUE est la direction des usines électrométallurgiques et IGF est le service d'inspection générale des fabrications.

d’œuvre (FAMO)[1] et frais généraux d'atelier d'entretien (FGAE). Les prévisions sont alors annuelles et doivent être soumises pour accord à la direction des usines. Les rapprochements se font en cours d'année, ce qui suppose une répartition des coûts sur différentes périodes (le mois par exemple). En fin d'année, et seulement à ce moment d'après les textes, les usines comparent les prévisions et les réalisations et justifient les écarts. Malgré l'intitulé de la note, les frais d'exploitation semblent concernés. En effet, les matières premières font partie de ce système de contrôle budgétaire. Elles sont comptées pour leur « *prix d'ordre* », c’est-à-dire un prix fixé à l'avance indépendant des conditions réelles du marché. C'est le moyen qui a été retenu pour isoler les différents stades de production. Le prix des matières premières, par exemple, est ainsi de la responsabilité du service des achats. Il n'intervient pas pour juger de la performance des stades de production situés plus en aval[2].

Ce sont les usines qui suivent leurs dépenses et les comparent régulièrement aux prévisions. Les éléments de coût manquant sont envoyés par l'administration centrale. Les réalisations d’une année peuvent être utilisées pour les prévisions de l'année suivante. C'est seulement à la clôture des comptes qu'une étude critique des dépenses est engagée. Il s'agit donc d'un système assez élaboré, géré directement par les usines et susceptible de leur donner un outil de contrôle sur la marche de leur activité. Il semble concerner la plus grande partie des frais engagés par les usines. Cette IPP sera reprise intégralement le 7 décembre 1940 et diffusée beaucoup plus largement, à un grand nombre d'usine. Nous n’avons malheureusement pas trouvé de traces d'application de ce système, ni des discussions qui ont du accompagner sa mise en place et son fonctionnement.

Il semble que le contrôle budgétaire ait été arrêté durant la guerre du fait des problèmes liés à l'incertitude, notamment monétaire, si nous en croyons Jouven lorsqu'il affirme en 1947 « *bien que le principal souci du chef des services comptables soit la comptabilité, il doit jouer un rôle actif dans tous les contrôles que le directeur exercera sur la marche financière de l'usine. Si, par exemple, la stabilisation de la monnaie, nous permet de rétablir le contrôle budgétaire, c'est lui qui devra en suivre l'exécution* »[3].

Dans les rapports mensuels[4], on trouve également des informations sur la programmation des dépenses chez Pechiney. Ainsi en 1937, on trouve, parmi les

[1] Les FAMO, malgré leu nom, semblent comprendre toutes les dépenses de personnel.
[2] Pour plus de détail, cf. Zimnovitch (1997).
[3] Archives Pechiney 00-10-10019. Note de Jouven du 22 décembre 1947.
[4] Archives Pechiney 072-11-70062. Rapports mensuels 1936 et 1937.

statistiques sur le nombre d'employés et d'ouvriers usine par usine, les états des créances à recouvrer et des informations sur l'état des productions et des stocks par usine et par produit en quantités suivi de commentaires. On trouve même, pour les usines d'aluminium, des tableaux faisant apparaître des programmes de fabrication et leur réalisation, le tout exprimé en tonne et permettant facilement la comparaison réalisé/prévu. Le contrôle budgétaire de Pechiney semble donc s'intégrer à des procédures de planification plus importantes.

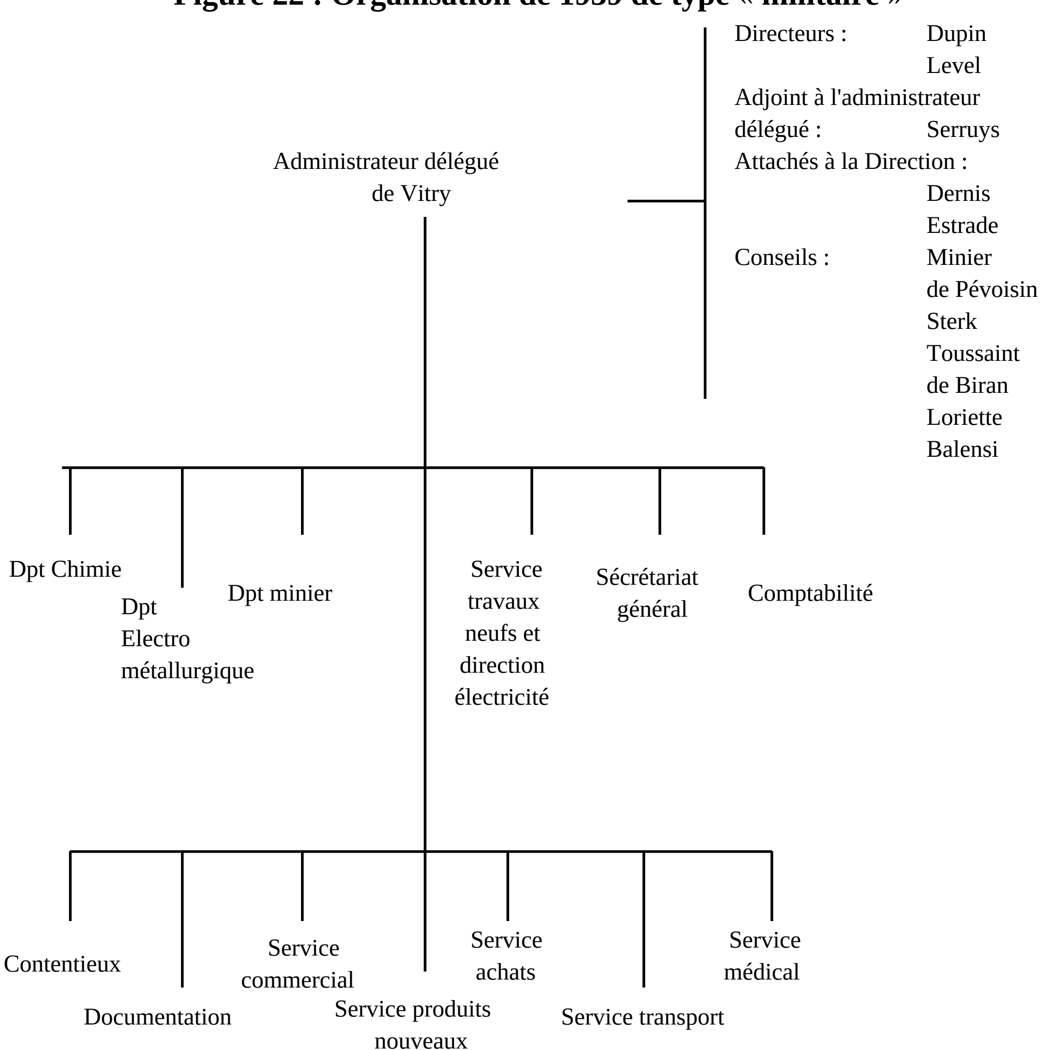
Un système de contrôle budgétaire semble donc bien avoir été mis en place avant 1948. Il concerne essentiellement les usines qui l'administrent et s'en servent régulièrement pour diriger leur activité. Il permet également une fois par an de rendre compte aux directeurs du siège. A coté de ces réflexions sur les prix de revient et le contrôle budgétaire, les dirigeants de Pechiney cherchent à optimiser la structure de la firme.

C- Des tentatives pour modifier la structure

Les années qui ont précédé 1948 ont vu se succéder de multiples tentatives de redéfinition de la structure du groupe[1]. Il existe, en 1939, un organigramme qualifié de « *militaire* ». Cette structure comprend quatre divisions et de nombreux services administratifs, tous sous la conduite d'une direction générale. Il s'agit vraisemblablement d'une ébauche de structure divisionnelle.

[1] Archives Pechiney 00-10-10020. Mission K.B. White. Il s'agit ici en grande partie du rapport sur l'état de l'existant à la Compagnie Pechiney établi par le Cabinet White en 1947.

Figure 22 : Organisation de 1939 de type « militaire »



Source : Archives Pechiney 00/10/10020. Rapport préliminaire Mission KB White du 6 mai 1947.

Toutefois, cette structure ne convient pas aux directeurs car elle entraîne une surcharge de travail pour la direction générale. En effet, celle-ci voit toute l'information remonter vers elle, sans avoir pour autant les capacités de la traiter. Sous une apparence très moderne de structure divisionnelle, cette nouvelle organisation semble manquer d'un certain nombre d'éléments et en particulier de services fonctionnels adéquats. Ceux-ci existent dans l'organigramme mais leurs fonctions et attributions ne leur permet pas de décharger la direction générale de l'examen de toute l'information qui remontent des niveaux inférieurs.

Un rapport du Comité exécutif[1] du 22 août 1941 propose des solutions ressemblant à celles qui vont éclore plus tard. Il est ainsi proposé de créer des départements autonomes au sein de trois nouvelles divisions qui seraient assistés par un « *état-major* » ayant essentiellement un rôle d'inspection, et non de conseil comme cela sera le cas plus tard. Les départements statistiques et comptables apporteraient aux directeurs généraux des éléments d'appréciation sur la gestion des directeurs de départements. C'est une esquisse des solutions possibles aux problèmes de Pechiney, même si le rôle des services d'états-majors est encore trop orienté vers la vérification. Au lieu de cela, et un changement de structure est de nouveau opéré, on revient au type d'organisation qui avait déjà été mis en place en 1921 et qui précédait la structure de type « *militaire* » : il s'agit d'une structure fonctionnelle classique.

Figure 23 : Structure fonctionnelle de Pechiney

Source : Cailluet (1995)

Mais cette structure ne donne pas non plus satisfaction. Les rapproches qui lui sont adressés restent toutefois assez vagues : « *Un Directeur de Pechiney lorsqu'il se trouve dans une réunion patronale, connaît moins bien son sujet que le propriétaire d'une petite affaire, ou que le représentant de Saint-Gobain qui possède semble-t-il une structure de type militaire* »[2]. Ceci est imputé à la séparation existant entre la production et la distribution. Les communications dans le groupe sont compliquées et lentes, d'innombrables copies d'un même document sont réalisées afin que tous les responsables puissent avoir la bonne information. Mais cette inflation de papier conduit à la diluer, « *tout le monde est débordé par la masse d'information à considérer* ». Les atermoiements concernant la recherche d'une « bonne structure » ne s'arrêtent pas là. En 1945, Benoit propose, dans une lettre manuscrite à de Vitry, de revenir à une structure de type « *militaire* »[3], Jouven le 22 décembre 1947 fait la même proposition et donne un

[1] Archives Pechiney 00-10-10019. Organisation, Rapport au Comité exécutif du 22 août 1941..
[2] Archives Pechiney 00-10-10020. Mission KB White. Rapport du 6 mai 1947.
[3] Archives Pechiney 00-10-10019. Note manuscrite de Benoit à de Vitry du 7 septembre 1946.

graphique type de l'organisation d'une usine. Les budgets et les prix de revient sont alors clairement de la responsabilité des services comptables de l'usine[1].

Il existe également un flou important quant à la notion de responsabilité. Les différents directeurs se dotent de petits services fonctionnels qui font double usage avec ceux déjà existants. Sous des aspects de décentralisation, les différentes structures adoptées sont déficientes en matière de contrôle, rôle qui pourrait être attribué, soit au secrétariat général, soit à la comptabilité. Ces services renseignent le siège plus qu'ils n'aident les différentes divisions ou usines afin de les rendre autonomes. C'est dans cette voie que s'engage le cabinet White[2] en 1948 en proposant[3] :

- « *de donner aux Directeurs d'usines, dans un délai de quelques jours après la fin du mois, le résultat de leur exploitation,*
- *d'adapter les comptes aux besoins de chacun des établissements,*
- *de supprimer la presque totalité des 35 états spécialement préparés par les établissements pour les besoins du Service central et de remplacer ce travail des comptables d'usines par la tenue des comptes réels de l'usine,*
- *de donner une valeur comptable aux opérations actuellement effectuées et enregistrées en usine et tenue en double au Siège,*
- *de dégager le service comptable du Siège du nombreux personnel utilisé actuellement à ce travail sans renforcer sensiblement le nombre de comptable en usine.* »

Plus qu'une nouvelle structure, c'est donc une nouvelle répartition du travail que propose le cabinet White entre les usines et le siège.

Pechiney recherche donc à cette époque une structure plus adaptée à la grande industrie qu'elle devient. C'est l'intégration de services fonctionnels efficaces à la meilleure structure possible qui pose problème. Il existe, certes, des services fonctionnels nombreux et rattachés au siège social. Certains sont excellents (la comptabilité par exemple). Des procédures de contrôle budgétaire, qui devraient permettre une gestion par exception des différentes usines, ont également été mises en place dès 1933. Mais il semble que l'architecture de ces différents éléments ne soit pas adaptée, ce qui les empêche de remplir convenablement leur rôle. Le contrôle budgétaire fournit aux usines des informations utiles à la gestion, rôle dans lequel les prix de revient semblaient insuffisants. Mais il n'a été d'aucune utilité pour la direction générale qui n'a pas vu sa charge de travail diminuée pour autant. C'est l'apport de la réorganisation de 1948 que de fournir une articulation adéquate entre tous ces éléments.

---

[1] Archives Pechiney 00-10-10019. Note de Jouven du 22 décembre 1947.
[2] On trouvera une photo de ce consultant en annexe.
[3] Archives Pechiney 00-10-10020. Analyse des services comptables, rapport KB White du 22 janvier 1948.

§2- LE DÉVELOPPEMENT DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE À PARTIR DE 1948

Le développement du contrôle budgétaire chez Pechiney est le fruit d'une démarche volontariste, cherchant à réformer les modes traditionnels de gestion. Il s'inscrit donc dans une démarche plus vaste de réorganisation et l'adoption d'une vraie structure divisionnelle. La technique du contrôle budgétaire qui semble déjà bien connue *a priori*, fait l'objet de discussions préalables à son introduction pour déterminer ce qui en sera fait. Puis, vient l'introduction proprement dite avec des usines tests et l'extension ultérieure.

A- Une volonté de réforme

Le cabinet de K.B. White intervient chez Pechiney à partir de 1947. Ces propositions de réformes s'accordent parfaitement avec les idées de la direction en place. Elles aboutissent à une restructuration matérialisée par la note 642.

1/ Le cadre de la mission White

C'est le cabinet de consultants K.B. White qui introduit, pour la deuxième fois, le contrôle budgétaire chez Pechiney[1] à partir de 1948. Ce cabinet a été consulté en 1947 pour fournir un premier diagnostic sur l'état de la compagnie. Le cabinet White a été recommandé à Pechiney par Clark. Ce dernier avait été contacté initialement pour la réorganisation de 1948, mais indisponible, il a recommandé un ancien collaborateur, Kenneth White. La proposition initiale, de recourir à un consultant extérieur, est de Jean Benoit[2] et date du 18 décembre 1945.

Le cabinet White fournit le 6 mai 1947 une série de trois rapports où il établit un diagnostic de la compagnie. Nous avons déjà repris en partie son analyse de la situation, voyons ses propositions. Le cabinet White propose de modifier à nouveau la structure et de créer trois divisions avec à leur tête un directeur des produits chimiques, un directeur des produits métallurgiques et un directeur des mines. On revient donc à une situation

[1] Archives Pechiney 00-10-10020. Mission K.B. White.
[2] Archives Pechiney 00-10-10019. Organisation, Compte rendu de conversation du 18 décembre 1945.

antérieure. Mais cette fois, deux modifications importantes sont introduites. Tout d'abord, on renforce le siège social avec des services fonctionnels importants ce qui manifestement n'avait pas été fait, ou pas suffisamment, durant la première tentative. Ensuite, on accroît l'autonomie des différents directeurs. Ceux-ci auraient la plus grande liberté pour tous les problèmes de production et de vente. Cela est d'autant plus aisé à réaliser qu'il n'existe que peu de blocage en réaction à la décentralisation. On pense rendre très autonome les directeurs d'usine, reconnaissant ainsi leur rôle de représentant de la zsociété auprès des salariés des usines et de leur famille. C'est M. Pons, ingénieur-conseil, qui est le représentant permanent du cabinet White auprès de la compagnie Pechiney, White lui-même ne faisant que de courtes apparitions. Ces propositions rencontrent les aspirations des dirigeants de Pechiney.

2/ La volonté de réforme des dirigeants

Une note de M. Jouven du 22 décembre 1947 donne de plus amples informations[1] sur le contexte de cette réorganisation. Il commence par critiquer, chez Pechiney, l'organisation trop lourde, comprenant des effectifs trop élevés « *surtout dans les services généraux* », ce qui entraîne une « *tendance grave au fonctionnarisme* ». L'idéal clairement affiché est celui de la petite entreprise où le patron sait toujours ce qui se passe dans ses murs. Il faut tout à la fois « *concilier les qualités d'efficacité, de souplesse et de dynamisme de la gestion d'une petite entreprise indépendante, avec les possibilités que donnent une grosse affaire* » et que chaque usine soit gérée « *comme (par) le patron d'une affaire moyenne, en bon père de famille* » Il constate également une centralisation trop importante de certaines fonctions (comptabilité, achat, approvisionnement, surveillance des programmes de fabrications) qui entraîne de très lourds travaux de transmissions des résultats et même un manque d'information dans certains cas. Il affirme également sa volonté de décentraliser l'entreprise. Il dresse ensuite une liste des réformes prévues et des services fonctionnels à créer. Les réformes prévues sont au nombre de trois :

- accroître la responsabilité et l'autorité des directeurs d'usine,
- utiliser rationnellement les services fonctionnels,
- intéresser les directeurs aux résultats financiers qui devront être mesurés d'une façon aussi objectives que possible.

Pour cela, seront créés des services fonctionnels au nombre de six :

---

[1] Archives Pechiney 00-10-10019. Organisation, Note confidentielle de M. Jouven du 22/12/1947.

- service du personnel,
- service financier,
- service de l’engineering,
- service central de recherche,
- contentieux,
- secrétariat général.

Cette volonté de décentraliser connaît toutefois des limites. Jouven remarque que « *l'esprit latin* » des salariés de la compagnie devrait rendre difficile l'utilisation des services fonctionnels, référence évidente aux origines anglo-saxonnes du promoteur de la réforme. Ensuite, la comptabilité des prix de revient et le contrôle budgétaire, s'ils sont mis en place, précise Jouven, seront confiés aux comptables du siège qui en suivront l'exécution. Tous les documents seront centralisés au siège. Cela en fait donc un instrument de facilitation du contrôle par la direction générale plus qu'un vrai outil de pilotage. Jouven ne se contredit-il pas ? Alors qu'il pense que les services comptables sont trop concentrés (ils sont tous au siège), il souhaite que les résultats en matière de prix de revient et de contrôle budgétaire soient tous destinés au siège. Seuls les comptables seraient envoyés dans les usines. Il semble toutefois plus souhaiter une décentralisation qu'une déconcentration des activités comptables. Jouven précise aussi en ce qui concerne la politique d'intéressement que les résultats financiers ne seront pas des variables exclusives de jugement des directeurs d'usine mais que d'autres indicateurs seront également utilisés tels que les rendements techniques, le niveau des stocks, etc.

Dans son rapport du 28 novembre 1947, le cabinet White[1] tente d’établir une autre synthèse des tâches à entreprendre. Il faut, selon lui, décentraliser davantage, ce qui, pour être réussi, nécessite de remanier et de réorganiser les services fonctionnels indispensables, assurer à chaque échelon une succession de chefs expérimentés et développer des méthodes destinées à mesurer objectivement le rendement et l'efficacité de chaque chef à chaque échelon. Tout le programme du cabinet est compris dans ces conclusions. On mesure à quel point elles reprennent les différentes tentatives de restructuration qui ont été menées depuis le début de la crise de 1930. Les services fonctionnels doivent être mieux articulés, ils doivent avoir un rôle de conseil vis-à-vis des directeurs d'usine, apporter différents points de vue pour chaque problème qui se pose et assurer la meilleure coordination possible. La « *Haute direction* » doit également être réformée. Les administrateurs sont relégués sur des postes honorifiques car les affaires sont devenues très complexes et nécessitent une direction

[1] Archives Pechiney 00-10-10020. Conclusions du Cabinet KB White le 28 novembre 1947.

professionnelle. Le comité de direction que le cabinet se propose de créer devrait comprendre 4 à 5 personnes maximum. Les différentes unités constituant l'entreprise doivent être le plus autonome possible afin de retrouver la souplesse d'une petite affaire avec les avantages des moyens d'une grosse affaire. Pour cela, « *il serait désirable de scinder la compagnie dans une série de divisions, chacune s'occupant d'un seul produit ou d'une famille de produits. Mais vos fabrications (c'est K.B. White qui écrit) sont si imbriquées les unes dans les autres que cette division n'est pas possible à l'heure actuelle* ». C'est vers une structure décentralisée et le plus simple possible que voudrait tendre le cabinet.

Le point de vue commun du consultant et de la direction se matérialise dans la note 642.

3/ La note 642

Ces réflexions sur le fonctionnement de Pechiney conduisent à la mise en place d'un plan d'actions correctrices d'envergure[1], qui intervient de façon brutale le 15 mars 1948 (soit un an après le début de la mission) et qui prendra la forme d'une note de service remodelant entièrement l'organisation et les pratiques de gestion du groupe, il s'agit de la note 642. Elle permet la création de sept divisions ayant à la fois des compétences techniques et commerciales et surtout des services fonctionnels dont la mission principale est de conseiller les divisions et de procurer à la direction générale des moyens de contrôle et de coordination.

[1] Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Note de service 642. Cette note, très importante, à prononcer phonétiquement selon Cailluet (1995) « note six quat' deux », est effectivement appliquée.

Figure 24 : Nouvel organigramme de Pechiney après 1948

	Nom du groupement	Nom du responsable
7 divisions	Groupement I : Aluminium	MATTER
	Groupement II : Electrothermie	JULLIEN
	Groupement III : Chimie, Mines	JOUVEN
	Groupement IV : Produits agricoles	MASSELIN
	Groupement V : Filiales étrangères	NORMAND
	Groupement V : Filiales étrangères	CHANTREUIL
	Groupement V : Filiales étrangères	de BOULONGNE
Contrôle budgétaire	Contrôle budgétaire	JULLIEN
8 services	Secrétariat général	DUVAL
fonctionnels	Coordination des relations avec le personnel	CURY
	Service financier	UMDENSTOCK
	Organisation industrielle	BENOIT
	Service juridique	ROSSIGNEUX
	Travaux neufs et électricité	GUINET
	Recherche centrale et documentation	FREJACQUES
	Etudes et développement	MOUNDLIC
3 services	*direction* des services intérieurs	BAGET
d'exécution	Service des achats	PONTE
	Service des transports	LEMAITRE

Source : Archives Pechiney 00-10-10020

Les directeurs de division et chefs de services fonctionnels font partie d'un comité de gestion. Une phase de discussion commence alors pour déterminer comment faire du contrôle budgétaire.

B- Discussions et doctrine concernant le contrôle budgétaire

Une phase de discussion précède donc le développement proprement dit du contrôle budgétaire. On y retrouve les questions que se posent les principaux responsables sur ce qu'il convient de faire. Le cabinet White n'introduit pas de concepts fondamentalement nouveaux par rapport à ce que faisait Pechiney avant-guerre. C'est le service d'organisation industrielle qui est en charge du contrôle budgétaire. Il définit, à l'aide du cabinet White, la technique de construction des budgets, les buts de la méthode et il essaye, sans succès, de les intégrer aux coûts standards.

1/ Le rôle du service organisation industrielle

On remarquera la place particulière, dans la nouvelle structure, du service contrôle budgétaire qui n'est pas un service fonctionnel à part entière et qui n'est pas rattaché à la fonction financière. Il est assuré par M. Louis Jullien, également directeur du groupement Electrothermie, et « *qui a le service financier comme organisme d'exécution* ». En pratique, c'est surtout l'organisation industrielle de Jean Benoit qui s'occupe de contrôle budgétaire. Un rapport[1] du cabinet White de 1950 se pose explicitement la question du rôle du service organisation industrielle dans le développement du contrôle budgétaire. Les missions de ce service, telles qu'elles sont préconisées par White, sont « *d'étudier les chiffres de prévisions et résultats tous les mois pour le directeur délégué pour lui permettre de contrôler les progrès faits par les divisions* ». Il semble bien que ce directeur délégué soit Jullien. Donc, c'est bien plus l'organisation industrielle que les services financiers qui est « *l'organisme d'exécution* » du contrôle budgétaire, sans doute du fait de l'hostilité des services comptables. Il doit également « *exécuter les travaux spéciaux de longue haleine, qui pour une raison ou une autre, dépassent les compétences des autres chefs des services exécutifs et fonctionnels* »[2]. Dans une note de 1950, le cabinet White analyse les performances d'organisation industrielle et souligne qu'il a été particulièrement bien accepté par les autres services. Sa valeur dans la mise en place de procédés nouveaux est acquise. Il intègre un service des budgets sous la direction de MM. Chevreau - Josselin - André, sur lequel White écrit : « *nous tenons à vous dire que ce service est parmi les rares services fonctionnels qui ont su se faire accepter par les Divisions, ainsi que le reste de l'organisation, par leur compétence* »[3]. OI est donc chargé de l'implantation du contrôle

[1] Archives Pechiney 00-10-18928. Rapport du cabinet White du 3 juin 1950.
[2] Ibid.
[3] Archives Pechiney 00-10-18928. Rôle du service OI. Juin 1950, KB White.

budgétaire, alors que la gestion des prévisions et résultats semble lui être seulement déléguée. Ce n'est qu'en 1955 que le contrôle budgétaire est rattaché à la direction financière[1].

2/ La technique de construction des budgets

Dans son rapport de 1947, le Cabinet White[2] a rappelé que « *le budget de l'ensemble doit être en principe une prévision de bénéfice. Quand on fait un budget de l'ensemble, le chiffre d'affaires prévu est en première ligne et le bénéfice doit être en seconde ligne. C'est la différence entre les deux chiffres qui donne ce qui reste pour les autres dépenses* ». Ce budget, pour permettre de réduire conséquemment les prix de revient, doit descendre assez bas dans l'organigramme et au moins jusqu'au contremaître. De même, les justificatifs des écarts ne sont pas envoyés systématiquement au siège qui dispose juste des « *résultats finals du contrôle budgétaire* ». La réalisation de ces contrôles doit être le fait des comptables des usines, le nombre de ceux du siège devrait donc être amené à diminuer très fortement.

Dans une note du 2 avril 1948, Jean Benoit[3] rend compte, à son tour, du système de contrôle budgétaire et de la façon dont il devrait fonctionner. Afin d'établir les budgets, il propose une méthode qui se scinde en deux voies complémentaires et qui fait écho à celle proposée par White. Il préconise tout d'abord de calculer des prévisions de chiffres d'affaires commerciaux et rationnels, à l'aide des prix de cession internes. De ces chiffres d'affaires, on retire les frais fixes de siège, les charges financières, les frais de recherche, les frais de vente et les frais généraux d'usine. On obtient ainsi un résultat et on s'assure d'un niveau de production qui permette de couvrir les frais fixes. Il faut ensuite établir une seconde catégorie de budgets, à partir des programmes de fabrication. On y regroupe les dépenses qui comprennent les amortissements et on les classe par produit. Le rapprochement des différents documents, établis selon les deux méthodes différentes, permet de mettre en évidence d'éventuelles incompatibilités et surtout le bénéfice et son origine.

Le cycle de ce contrôle est mensuel et les chiffres doivent parvenir aux responsables 15 jours au plus tard après la fin du mois, en tout état de cause, pas après le 25. Le contrôle

[1] Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Note de service 801 du 19 décembre 1955.
[2] Archives Pechiney 00-10-10020. Rapport de conclusions du Cabinet White du 28 novembre 1947.
[3] Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Note sur le contrôle budgétaire de Jean Benoit. 2 avril 1948.

budgétaire est d'abord calqué sur le schéma comptable mais à terme, il est prévu qu'il s'adapte pour tenir compte de la notion de responsabilité par catégories de dépenses : « *il faudra adapter la structure comptable à l'organisation décentralisée des ateliers qui résultera de l'évolution de la nouvelle organisation* »[1]. Le contrôle budgétaire doit être au début limité aux budgets d'exploitation et d'investissement, c'est-à-dire aux moyens de production, aux participations et aux stocks en quantité et en valeur.

3/ Les buts du contrôle budgétaire

Benoit rappelle les buts assignés au contrôle budgétaire qui doit permettre une meilleure « *coordination des moyens propres à assurer la réalisation des buts finaux visés par l'obtention d'un résultat déterminé, l'installation de tels nouveaux moyens de production, la réduction de tel stock de matières premières ou de produits finis* »[2]. Pour cela, chaque catégorie de dépenses doit être placée sous l'autorité d'un responsable et cette responsabilité s'étend de la direction générale aux ingénieurs d'usine, voire aux contremaîtres. Pour satisfaire ces buts, une note[3] du 4 juin 1948 précise que le contrôle budgétaire devrait dans un premier temps être limité aux budgets d'exploitation et d'investissement : moyen de production, participations financières et stocks en quantité et en valeur. Ces différents postes reflètent les préoccupations de la direction générale. Cette note qui émane vraisemblablement de Benoit insiste sur la possibilité d'utiliser le contrôle budgétaire pour diminuer les frais contrôlables, pour accroître la responsabilité de tous les éléments, y compris les contremaîtres, en les tenant mieux informer de leur gestion. Il permet également de déceler les incompatibilités dans les programmes de production et enfin et décentraliser les responsabilités afin d'alléger le travail de la direction générale. Ces derniers buts semblent moins importants aux yeux de Benoit que ceux de maîtrise des immobilisations.

Les buts d'une telle méthode sont triples[4] :

- Fournir à la « *Haute direction* » une carte du chemin à suivre, qu'importe que le chemin initial ne soit pas suivi. Et Jean Benoit cite Clark : « *Le pourcentage*

---

[1] Ibid.
[2] Ibid.
[3] Archives Pechiney 080-6-5778. Réunion des Directeurs de 1947 à 1952.
[4] Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Note sur le contrôle budgétaire de Jean Benoit. 2 avril 1948.

d'imprévision (...) mesure le coefficient d'impuissance de la direction ». Benoit a appris cette formule, lors de la mission du consultant en 1933.

- Le contrôle budgétaire doit permettre de diminuer les frais contrôlables, en tenant des responsables en face des frais, en les intéressant à l'amélioration de leur résultat et en les tenant informer des résultats de leur gestion.

- Le contrôle budgétaire doit fixer des limites à certaines catégories de frais : services d'états-majors, recherche, investissement et obliger à faire un rapprochement anticipé entre les sommes dont l'entreprise disposera et celles qu'elle souhaiterait dépenser.

La gestion budgétaire est alors un moyen de réduire les dépenses et principalement les dépenses à caractère fixe (investissements, stocks, etc.). Pechiney semble rencontrer des problèmes importants de gestion des stocks : « *le problème des stocks prend, dans les circonstances actuelles, une importance particulière. Il n'est plus possible de laisser le volume des stocks trouver en quelque sorte spontanément son point d'équilibre. Il faut absolument le prédéterminer et surtout vérifier dans quelle mesure les exécutants suivent ou transgressent la politique décidée par la direction* »[1]. L'auteur propose alors de distinguer des écarts sur quantité et des écarts sur prix afin de faciliter l'analyse des écarts sur stocks. Il veut également distinguer les matières achetées à l'extérieur des produits intermédiaires cédés d'une usine à l'autre. Bizarrement, le contrôle budgétaire est vu comme un outil de gestion des stocks, il faut à tout prix éviter « *l'enflure* » des stocks. Cette surveillance des stocks devrait également permettre de surveiller la trésorerie alors que des outils mieux adaptés sont déjà disponibles et auxquels celui-ci viendrait se rajouter.

Il n'est pas prévu d'établir un budget des approvisionnements car il ne permet pas de surveiller ou de réduire les dépenses d'approvisionnement. Encore un indice selon lequel le contrôle budgétaire est utilisé comme un moyen de compression des dépenses.

En annexe du document, Jean Benoit présente des modèles de tableau qui pourraient être réalisés :

---

[1] Ibid.

Figure 25 : Contrôle budgétaire par produit

	Janvier		Février		Mars	
	Mensuel	Cumulé	Mensuel	Cumulé	Mensuel	Cumulé
Produit 1						
Prévu						
Réalisé						
Produit 2						
Prévu						
Réalisé						
Produit 3						
Prévu						
Réalisé						
Produit 4						
Prévu						
Réalisé						

Source : Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Note sur le contrôle budgétaire de Jean Benoit. 2 avril 1948.

Figure 26 : Contrôle budgétaire par usine

	Janvier		Février		Mars	
	Mensuel	Cumulé	Mensuel	Cumulé	Mensuel	Cumulé
Usine 1						
Prévu						
Réalisé						
Usine 2						
Prévu						
Réalisé						
Usine 3						
Prévu						
Réalisé						
Usine 4						
Prévu						
Réalisé						

Source : Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Note sur le contrôle budgétaire de Jean Benoit. 2 avril 1948.

Il présente également un exemple appliqué à son propre service, l'organisation industrielle. Pour chaque mois, il classe les charges par nature (téléphone, entretien

mobilier, fournitures d'économat, etc.), effectue des prévisions et analyse les réalisations.

Le contrôle budgétaire tel qu'il est pensé par le responsable du service organisation industrielle est assez surprenant. Il fait la part belle aux informations destinées à la direction générale. Les deux premiers tableaux, classant les charges par produits et par usines, ne semblent être qu'une excroissance des systèmes de contrôle par les prix de revient. Les différents résultats ne sont pas analysés par centres de responsabilité mais toujours selon deux axes classiques, produits et usines. Cela ressemble beaucoup plus à un outil de décision qu'à un outil de pilotage. Les directeurs d'usine sont-ils ainsi informés des résultats leur gestion ? Ce nouvel outil leur permet-il d'apporter des corrections et des améliorations durant la marche de leur usine ?

4/ Budgets et standards

Benoit va plus loin dans ses propositions[1]. Il souhaite, dès cette époque, introduire un système de prix standards qui permettrait de simplifier les problèmes de répartition des coûts fixes entre les différents ateliers. Ceux-ci sont répartis en 1949 au prorata des ventes de ces ateliers. Ces ventes sont soit commerciales, c'est-à-dire réalisées auprès de tiers, soit rationnelles, c'est-à-dire réalisées auprès des autres ateliers du groupe via un système de prix de cession interne. Les dernières sont dénommées « *chiffre d'affaires rationnel* ». Outre que le système de prix de cession interne n'est pas au point, ce qui pose des problèmes pour la détermination des résultats de chaque atelier, la répartition des coûts fixes au prorata des ventes induit des variations très importantes d'une période sur l'autre en fonction du niveau d'activité, facteur d'imprécision considérable. Ce qui fait dire à Jean Benoit qu'avec cette technique, ce ne sont pas les coûts fixes qui posent problème mais les coûts variables dont le niveau est incertain. Et de rajouter que tant que la demande est supérieure à l'offre, les problèmes sont néanmoins atténués. Afin d'éviter tous ces problèmes, Benoit propose de tenir une comptabilité à prix standards qui serait considérée comme juste tant que les prix réels ne s'écarteraient pas de plus de 10% des standards. Le contrôle budgétaire se ferait alors en comparant les prix de revient ainsi obtenus aux prix de revient standards. L'utilisation des standards permettrait également de séparer « les effets techniques » des effets prix. Grâce aux

[1] Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Contrôle budgétaire d'après Jean Benoit. 24 septembre 1949.

standards, les effets techniques seraient visibles dès l'atelier et l'usine alors que les effets prix seraient analysés à Paris. Cette proposition n’a toutefois pas été retenue.

Toujours selon Benoit[1], il faut mettre les directeurs d'usine dans la position analogue à celle d'un patron d'affaires autonome. Pour cela, il propose de distinguer le résultat qui vient de la gestion des stocks, de celui qui revient à la production et à la distribution. Il regrette que la comptabilité n'est pas déjà adoptée les prix standards, ce qui simplifierait les opérations. Ceux-ci permettraient de suivre la marche de la fabrication d'un point de vue technique. On aurait alors à nouveau deux comptes d'écart pour les cessions d'usine à usine :

- dans les usines : calcul d'un écart entre le prix de revient réel et le prix de revient standard,
- à Paris : calcul d'un écart entre le prix de revient standard et le prix de cession standard minoré des charges fixes communes et de divisions.

Mais cette utilisation est contestée par la direction. On trouve des traces de cette contestation dans les propos de Jouven et Matter. Pour le premier[2], cette distinction, résultat industriel et résultat commercial, est vide de sens, il a d'ailleurs renoncé à s’en servir. En effet, la technique des prix de cession interne où les prix sont fixés en fonction de considérations psychologiques ne lui semble présenter que peu d'intérêt. Matter[3] lui est plus direct, il n'est pas intéressé par la comptabilité en coûts standards. Ce qu'il veut c'est réduire les coûts fixes qu'il estime être en relation avec le volume d'activité de l'entreprise, opinion allant, selon lui, à l'encontre de beaucoup d'idées reçues. On voit donc que les différents responsables ne ressentent pas le besoin d'un système comptable aussi perfectionné que celui que propose Benoit.

L'un des problèmes du contrôle budgétaire, vu par Jean Benoit, tient à la confidentialité des informations. Ce thème qui revient souvent dans plusieurs documents semble concerner la diffusion interne d'une information superflue. Il craint de donner aux ingénieurs et aux directeurs d'usine de l'information inutile mais qui leur donnerait du pouvoir. D'ailleurs, les directeurs d'usine reçoivent le prix de vente de leurs produits

[1] Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Réflexions sur les comptes de gestion et le contrôle budgétaire. Jean Benoit. 1949.
[2] Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Communication interne de Jouven à Benoit. 21 février 1951.
[3] Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. Communication interne de Matter à Benoit. 26 septembre 1949.

sous enveloppe cachetée confidentielle, ce qui leur permet de savoir si leurs produits sont bénéficiaires ou déficitaires.

Le texte d'une conférence de Jean Benoit de 1961, un an avant sa mort, nous donne une bonne idée de sa doctrine[1]. La gestion budgétaire qui englobe le contrôle budgétaire doit être un « *moyen de contrôle non paralysant* ». Pour cela, on l'applique à une structure décentralisée, bien qu'il puisse être utilisé dans le cadre de structure centralisée mais avec une efficacité moindre. Il est synthétique et assure une coordination de l'ensemble des activités de la société. C'est une « *synthèse de toutes les prévisions* », ces prévisions étant toutefois limitées aux valeurs clés de l'entreprise que sont les résultats par produits, les investissements en matériel et les stocks. Les recettes et les dépenses du contrôle budgétaire sont regroupées par produit et nécessitent la détermination d'un responsable pour chacun des coûts.

C- Mise en place et application du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est d'abord appliqué à quelques usines, puis à l'ensemble de la compagnie. Des imprimés sont alors édités pour harmoniser les différentes présentations.

1/ Les usines pilotes

L'implantation proprement dite du contrôle budgétaire commence en juin et juillet 1948. Elle est confiée à M. Jullien[2]. A cette date, l'étude des imprimés nécessaires au fonctionnement de la gestion budgétaire est en cours. Deux usines témoins doivent passer sous contrôle budgétaire d'ici le mois d'octobre et une généralisation de la méthode est prévue pour le 1er janvier 1949 à l'ensemble des usines de la compagnie. Il s'agit donc d'un programme très ambitieux. Les deux usines pilotes sont Rioupéroux et Saint-Auban. La première est une entreprise d'aluminium de taille moyenne comparée aux autres entreprises du groupe. La seconde est également une entreprise moyenne mais dans le secteur de la chimie. Les budgets suivis dans chacune de ces usines sont :

- les frais généraux,
- les FAMO (frais auxiliaires de main d'œuvre),

[1] Archives Pechiney 001-7-30994. Conférence Jean Benoit 1961.
[2] Archives Pechiney 072-11-70072. Rapports mensuels 1948.

- les FGAE (frais généraux des ateliers d'entretien),
- les investissements en stocks.

« *Les budgets de production seront établis à Paris pendant une période plus ou moins longue de mise au point, l'usine n'ayant qu'à établir et à nous communiquer des prix de revient prévisionnels* »[1]. En décembre 1948, les budgets de 1949 sont prêts à être établis. On retrouve, dans ces budgets, l'intérêt porté aux stocks et aux frais généraux.

Dans le même temps, le cabinet White décentralise la comptabilité dans les usines. C'est ainsi qu'en mai 1948, les comptes industriels et commerciaux de Rioupéroux sont décentralisés, les comptes fournisseurs le sont au mois de juin. Nous n'avons malheureusement pas d'exemples chiffrés de ces applications. La décentralisation de la comptabilité ne se fait pas sans mal. Déjà, une note[2] du 7 juillet 1948 montre une différence de traitement très importante entre les services comptables et les services achats. La décentralisation des seconds semble se faire de façon plus participative et négociée que pour les premiers où elle est assez autoritaire. Ceci traduit sans doute les enjeux différents attachés à chacune de ces fonctions dans le cadre du contrôle budgétaire, la comptabilité étant beaucoup plus importante pour faire fonctionner, avec un bon niveau de crédibilité, le nouveau système. Mais les comptables se révèlent franchement hostiles à cette réorganisation qui éclate leur service, jusqu'ici très centralisé, entre les différentes usines du groupe. Le premier comptable de la société, Umdenstock, réagit très vivement[3] aux mesures qui sont décidés par les ingénieurs-consultants du cabinet White. Il leur reproche d'ignorer les contraintes réelles qui s'imposent à la comptabilité et de ne voir en elle qu'un moyen de traitement de paperasse administrative. Le service comptable est l'un des plus difficiles à convaincre. Les comptables semblent avoir peur de perdre du pouvoir.

---

[1] Ibid.
[2] Archives Pechiney 00-10-10019. Note du 7 juillet 1948 sur la situation à ce jour des travaux d'organisation. Semble émaner de Jullien et Benoit.
[3] Cailluet (1995), page 492 et s.

2/ Les imprimés budgétaires

En juillet 1948, Jullien et Benoit donnent quelques éléments d'information sur les documents nécessaires au contrôle budgétaire[1]. « *Tous les imprimés nouveaux devront indiquer les sommes prévues et réalisées pour habituer les personnes à cette conception* ». « *Les frais généraux prévus seront calculés par pourcentage sur un chiffre d'affaires rationnel prévu et ne changeront pas en fonction du chiffre d'affaires réel* ». « *Les états budgétaires ne comportent que des chiffres approchés à 5000 F près* » (ce sont des anciens francs). Des graphiques Gantt devront être utilisés au maximum afin de présenter les résultats aux directeurs de divisions. Tout ceci est donc conforme aux prescriptions de Benoit en matière de contrôle budgétaire.

Le comité de gestion est un organe créé afin de permettre la coordination des différentes activités du groupe et d'apporter des conseils à la direction générale. Plusieurs de ces séances doivent être consacrée selon le document qui définit son rôle[2] « *aux prévisions pour l'avenir* ». « *Le Comité de gestion devrait permettre d'examiner trois fois par an où nous allons en matière d'exploitation, de frais généraux, de travaux neufs, et de politique des stocks* ». Cet organe est donc essentiel pour le contrôle budgétaire qui se met en place. En janvier, lui sont communiqués les budgets présentés par les directions, les services et les établissements afin de recueillir toutes les observations éventuelles. En juin, il examine les réalisations des quatre premiers mois et apporte des modifications éventuelles sur les prévisions initiales restant à réaliser. Enfin, en novembre, il examine les réalisations des neufs premiers mois et en tire les enseignements en vue de l'établissement du budget de l'année suivante. On apprend ainsi qu'il doit exister un décalage d'au moins un mois entre la fin d'une période de référence et son analyse par le comité de gestion, les opérationnels devant sans doute avoir les chiffres plus tôt.

Un exemple de contrôle budgétaire est disponible pour l'année 1951 pour le service coordination des relations avec le personnel (CRP)[3]. Le document est présenté en annexe[4]. Il se compose pour l'année d'une feuille imprimée *recto verso* comprenant les prévisions de dépenses mois par mois et en cumulées. Sur la première face du

[1] Archives Pechiney 00-10-10019. Note du 7 juillet 1948 sur la situation à ce jour des travaux d'organisation. Semble émaner de Jullien et Benoit.
[2]Archives Pechiney 00-10-10021. Note du 20/12/1948. Rôle et fonctionnement du Comité de gestion.
[3] Archives Pechiney 080-6-5783. Contrôle budgétaire, organisation Bedeaux.
[4] Entretien du 11 juin 1996 avec Monsieur René Josselin, polytechnicien responsable du budget chez Pechiney de 1948 à 1969 d'abord à OI puis à la direction financière. M. Josselin nous a indiqué que ces fiches avaient été brevetées et revendues contre royalties à quelques sociétés.

document, on trouve un classement des charges pour le service, classement effectué par nature de charges. Une partie des frais auxiliaires de main d'œuvre (FAMO) semble également imputée à ce service. Le détail des postes constituant les FAMO est donné au *verso* du document. Tous les mois, une languette de papier est envoyée à chaque service leur donnant leur consommation de charges poste par poste. Le contrôle est alors effectué en superposant la languette d'un mois à coté des prévisions du mois correspondant sur le document initial. L'écart peut ainsi être calculé par le responsable du service. Rapidement, un autre document, dont l'édition est grandement facilitée par la mécanographie, est également envoyé aux responsables de chaque centre donnant plus de détails pour un grand nombre de poste : c'est une sorte de grand livre comptable. Ce dernier document sert visiblement aux responsables pour expliquer les éventuels dépassements. Les comptes de février sont connus en détail le 28 mars 1951, donc assez tard.

Il est assez intéressant de constater que le seul exemple de contrôle budgétaire que l'on trouve concerne un service d'état-major. Est-ce le hasard imputable à la nature des archives traitées, les documents conservés sont le plus souvent les archives du siège, ou bien le contrôle budgétaire était-il plus développé dans ces services car plus facile à implanter ou plus urgent ? Le fait que ces documents puissent également être envoyés à des divisions semblent indiquer que le contrôle budgétaire est développé dans toute la compagnie, ce qui confirmerait les écrits que nous trouvons par ailleurs. L'essentiel des charges concernées sont des frais généraux, est-ce par volonté de comprimer les coûts que l'on utilise du contrôle budgétaire ?

Cette forme de contrôle budgétaire semble subsister longtemps chez Pechiney. En effet, en 1964, on retrouve également les budgets du CRP[1]. Ceux-ci reprennent exactement la forme qu'ils avaient en 1951.

A partir de 1951, des primes de productivité vont être distribuées aux salariés. Celles-ci peuvent représenter plus de 15% du salaire annuel et sont calculées à l'aide des budgets[2].

---

[1] Archives Pechiney 080-6-20702. Contrôle budgétaire 1962-1969. Contrôle budgétaire Etat K 64/68.
[2] Entretien du 11 juin 1996 avec Monsieur René Josselin.

§3- LES RÉFLEXIONS SUR LA MISE EN PLACE DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE APRÈS 1950

Le contrôle budgétaire ne connaissant que peu d'évolution après 1950, nous allons surtout nous intéresser aux discours et commentaires de Jean Benoit. Ils font souvent suite à des comptes-rendus de voyages aux Etats-Unis, à des conférences faites par des cadres de Pechiney ou à des stages auxquels ils participent. C'est l'occasion de juger Pechiney par rapport à des pratiques extérieures et de mieux connaître les opinions du principal promoteur du contrôle budgétaire dans cette entreprise, Jean Benoit. Le système budgétaire paraissant bien fonctionner, il est finalement étendu aux filiales.

A- L'influence américaine et son adaptation au cas de Pechiney

Jean Benoit compare la situation du contrôle budgétaire chez Pechiney aux pratiques américaines lors de ses voyages aux Etats-Unis. Ses réflexions sur la place des comptables dans les nouvelles techniques de gestion sont également l'occasion d'une comparaison avec l'expérience d'outre-Atlantique.

1/ Les missions de productivité aux Etats-Unis

Les années cinquante sont, pour les responsables de Pechiney, celles des comptes-rendus de visites aux Etats-Unis, effectués par eux ou par d'autres dans le cadre des missions de productivité[1]. C'est pour eux l'occasion de comparer leurs méthodes de gestion à celles des entreprises américaines.

Nous avons déjà évoqué ci-dessus les missions de productivité dont Benoit rend compte ou auxquelles il participe : « *Comptabilité industrielle et productivité* » au début des années cinquante et mission des experts comptables en 1952. Nous n'y revenons pas et passons directement aux autres expériences américaines. Benoit se rend une nouvelle fois aux Etats-Unis dans le cadre d'une mission de productivité sur le perfectionnement des cadres dirigeants des entreprises américaines[2] (avril-juin 1953). Il note que sur 7

[1] MM. Josselin et Simeon représentent Pechiney dans une mission de productivité. Aucun rapport officiel n'a été publié, selon M. Josselin, sur cette mission. Elle s'est déroulée du 1er novembre à la fin décembre 1953, elle dure six semaines, comprend 15 personnes dont un représentant de Ripolin, 3 ingénieurs de la Cégos, dont notamment Gélinier.
[2] Archives Pechiney 00-10-10021. Compte rendu de Mission aux USA concernant le perfectionnement des cadres des entreprises américaines (17 avril - 14 juin 1953).

entreprises visitées[1] qui ont retenu son attention, 6 utilisent le contrôle budgétaire et toutes celles qui sont soumises à des contrôles particuliers au titre des services publics l'utilisent. Ce contrôle budgétaire lui semble assez autoritaire car chaque année, c'est la direction générale qui impose ses prévisions. En matière de production, les standards tiennent souvent lieu de contrôle budgétaire, le « vrai » contrôle n'étant utilisé que pour les ventes et la publicité. La situation est donc différente de celle de Pechiney.

2/ La place et le rôle du comptable

Jean Benoit, le principal promoteur du contrôle budgétaire chez Pechiney, est fortement influencé par les expériences américaines. On retrouve, dans un certain nombre de conférences qu'il donne à l'extérieur de l'entreprise et en interne, ses conceptions de ce que doit être une bonne gestion. Ainsi en 1951, il se livre à une analyse de la place du comptable dans un système de contrôle budgétaire[2]. Les expériences américaines qu'il connaît le mettent dans de bonnes dispositions vis-à-vis de la comptabilité, mais cette attitude est ensuite modifiée par l'expérience de Pechiney.

Selon lui[3], le *treasurer* américain a essentiellement six fonctions :

- trois fonctions comptables (comptabilité générale, une fonction fiscale et une fonction de comptabilité analytique). La comptabilité analytique ayant elle même trois fonctions : le calcul des prix de revient, la connaissance de l'origine des résultats et la connaissance de la valeur des stocks,
- trois fonctions para-comptables : interprétation des prix de revient, prévision c'est-à-dire contrôle budgétaire et une fonction de liaison-coordination.

Il distingue[4], en outre, une catégorie particulière de comptabilité qui est la comptabilité d'anticipation qui doit permettre de fournir, par comparaison avec les réalisations, des écarts permettant de juger de la bonne marche de l'entreprise. Selon cette conception, c'est l'aspect « produit » qui est le plus important. Les faibles marges enregistrées sur chaque produit ont conduit à un système de contrôle assez fin. Aux Etats-Unis, celui-ci

[1] Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. “ Contrôle budgétaire ” Document non daté de Jean Benoit. Il date probablement de 1953.
[2] Fonds René Pereires. Institut d'Histoire de l'Aluminium. Conférence de Jean Benoit sur la comptabilité et la productivité. 1951. Il nous donne également à cette occasion son interprétation de l'histoire du contrôle budgétaire.
[3] Ibid.
[4] Archives Pechiney 001-7-30994. L'étude des prix de revient et la gestion des entreprises. Conférence de Jean Benoit, non datée.

est rapide, notamment grâce à la comptabilité des standards et insiste beaucoup sur les frais de main d'œuvre, plus que sur les consommations de matière première.

Dans la vision américaine du contrôle budgétaire de Benoit, la comptabilité joue un rôle important, bien qu'il considère qu'il s'agit d'une discipline ingrate à l'origine. La comptabilité doit, avec les budgets, s'enrichir d'un nouveau rôle, à l'instar de la comptabilité américaine. Les prévisions du contrôle budgétaire doivent permettre de reconstituer le compte de pertes et profits. Après avoir rencontré un certain Silbermann qui aurait fait un rapport pour le gouvernement américain sur la productivité européenne[1], Benoit est convaincu par ses principales conclusions : la faible productivité européenne est, en partie, due aux faibles relations qui existent entre les techniciens et les comptables, « *chacun se barricadant dans son service, les comptables ayant un langage hermétique, les techniciens ne s'intéressant qu'à la technique* ».

Mais plus tard, lors d'une conférence en 1956, Benoit[2] se fait plus acerbe vis-à-vis des comptables. Il leur reproche tout à la fois d'avoir des procédures trop chères, trop lentes et qui ne mettent pas en évidence les causes des gaspillages alors que leur mission consiste à préparer les décisions, contrôler leur exécution et assurer une meilleure information. Il est indispensable, selon lui, de distinguer alors deux fonctions. Celle de comptable, centrée sur des préoccupations traditionnelles, et celle de contrôleur qui aura pour tâche de déterminer un programme idéal de gestion. Pour Benoit, ce sont deux conceptions et deux logiques qui s'opposent :

- « *L'Etat c'est moi, je veux tout savoir, les autres ne doivent rien savoir* », correspond selon lui à une forme de comptabilité,
- « *non moi je cherche à en savoir le moins possible mais je veux décentraliser de façon que les décisions soient prises aussi près que possible du fait générateur, qu'elle reste dans une certaine ligne que moi patron je fixe* », correspond, toujours selon Benoit, à la logique du contrôle budgétaire.

C'est deux assertions se révèlent incompatibles au sein d'une même fonction. Elles réclament des qualités différentes. Dans son esprit, centralisation/décentralisation, participation/autoritarisme, sont les traits de caractère qui opposent les contrôleurs et les comptables.

Il reprend également la fonction de délégation que remplit le contrôleur budgétaire. Non seulement, le contrôle budgétaire est une méthode de gestion par exception, mais son

[1] Ce rapport aurait été édité en 1949.
[2] Archives Pechiney 001-7-30994. " La prévision et le contrôle de gestion ". Journée d'études de Rennes. Benoit. 1956.

artisan doit fournir aux directeurs généraux, à qui les chiffres sont destinés, des exceptions d'exception. Ceci est possible grâce à une affectation de responsabilité en face des différents coûts que supporte l'entreprise. Une information pertinente devrait permettre aux patrons de se concentrer sur les produits ayant les plus faibles coûts de revient. Notons au passage que les exemples de General Motors, Dupont de Nemours, affichant des rentabilités avant impôts de 24%, sont connus de Benoit.

Jean Benoit continue à s'informer sur le contrôle budgétaire et il devient, de plus en plus, un conférencier actif. Il est l'un des fondateurs de la discipline du contrôle de gestion en France. Sa mort prématurée l'a sans doute privée de bien des honneurs.

B- L'heure des conférences

Benoit participe à de nombreuses conférences sur la gestion moderne en général et le contrôle budgétaire en particulier. Toutes ne nous sont sans doute pas connues. Ainsi, Pechiney semble largement profiter des services de la Cégos dans un grand nombre de domaine mais rien n'a pu être trouvé concernant le contrôle budgétaire. Elle profite également des séminaires organisés par un cabinet d'ingénieurs consultants belge, l'IOIC.

1/ L'IOIC

La conférence organisée en 1955 par l'IOIC est intéressante, même si elle ne traite pas que de contrôle budgétaire. Elle évoque en effet le climat du management de l'époque. Ce cabinet d'ingénieurs consultants intervient en 1954 chez Saint-Gobain. Les responsables de Saint-Gobain ont, semble-t-il, rencontré le directeur général du cabinet lors d'un voyage aux Etats-Unis. En 1955, les responsables, entre autres de Saint-Gobain, Pechiney et l'IOIC, se retrouvent dans un séminaire[1], intitulé « *Evolution dans les organisations 1953/1955* ». Trois thèmes sont développés durant cette séance :

- le développement de la conscience des coûts au niveau de la maîtrise,
- la politique d'expansion et son contrôle au niveau de la direction générale,
- l'organisation du travail personnel du chef.

[1] Archives Pechiney 00-10-10021. Réorganisation 1948. " Evolution dans les organisations 1953/1955 ". Document IOIC du 21 novembre 1955.

Il s'agit donc de thèmes que nous connaissons bien et qui ont trait à des problèmes de direction et de délégation d'autorité. Pour illustrer le premier point, Bosseler (Président de l'Institut) fait remarquer que « *dans une usine, ce n'est pas le Président qui dépense mais le contremaître* », d'où la nécessité de développer en lui la conscience de ses actes en terme de coûts : « *il faut développer l'esprit gestionnaire au niveau subalterne* ». Ceci est d'autant plus crucial que les chefs ne peuvent s'occuper de tout dans une organisation, il y a une nécessité urgente à déléguer. Or, cette délégation passe par le développement de compétences de gestion à des niveaux subalternes. Dans une image qui n'est pas sans rappeler « *Le nouvel état industriel* » de Galbraith (1967), Bosseler remarque que ce qui diffère entre les différents niveaux hiérarchiques, ce n'est pas la nature des connaissances de gestion mais plus simplement leur volume. Or l'un des moyens de leur donner cet état d'esprit gestionnaire, c'est « *de développer les standards et d'affiner les budgets* ». La plupart des normes sont exprimées en quantités, mais il apparaît nécessaire à Bosseler qu'au moins une fois par mois, elles soient exprimées en valeur, ce qui permet de développer la conscience des coûts. En ce qui concerne le deuxième point abordé dans la réunion, le pilotage de la croissance, il est intéressant de noter que Bosseler fait référence à la gestion du ROI et aux règles de gestion qui s'ensuivent chez Dupont de Nemours.

Le troisième point mérite une attention particulière. L'organisation du travail personnel des chefs est un sujet à la mode durant ces années. Il semble bien que le nombre de responsables compétents ait été insuffisant, ce qui expliquerait, en partie, les freins à la délégation d'autorité. On reproche souvent leur manque de compétence aux gestionnaires. Plusieurs solutions sont envisagées, comme par exemple, mieux former le personnel afin de pouvoir lui confier des travaux à responsabilité ou encore économiser le temps des chefs déjà en place afin de les rendre plus disponibles pour des tâches à responsabilité. La conférence de l'IOIC développe les travaux d'une mission de productivité partie aux Etats-Unis en février 1951. Elle était dirigée par Nordling. Celui-ci est cité pour ses travaux originaux consistant à chronométrer la direction générale d'une entreprise (Société Le Solitaire). Il aurait été en cela aidé par Teper de la maison Planus. Benoit est retourné aux Etats-Unis pour une mission similaire en 1953[1] Dans son compte-rendu de 1953, il cite Drucker : « *Rendre acceptable pour des hommes libres, une civilisation à forme mécanique* ». Il s'agit donc de rendre supportable un monde du travail dur et inhumain, en diminuant la charge de travail, même pour les dirigeants d'entreprise.

[1] Archives Pechiney 00-10-10021. Compte rendu de Mission aux USA concernant le perfectionnement des cadres dirigeants des entreprises américaines 17 avril - 14 juin 1953.

2/ Les conférences de Benoit

Benoit[1] a eu une activité de conférencier assez importante. Nous nous sommes déjà appuyés sur un certain nombre de ses discours pour décrire le contrôle budgétaire chez Pechiney. Il a joué un grand rôle dans le développement du contrôle budgétaire en France et il apparaît utile de retracer rapidement sa carrière. C'est un ancien élève de l'Ecole des Mines de Saint-Etienne qu'il a intégré après avoir refusé une place de major à Centrale (Cailluet, 1995). Il entre à AFC (l'une des sociétés constitutives de Pechiney) à 26 ans. Quatre ans plus tard, il est directeur de l'usine de l'Argentière, il y obtient le meilleur prix de revient en 1932. Membre du CNOF dans les années trente, il travaille avec Clark. A partir de 1939, il dirige à Paris le service d'organisation industrielle (OI) en charge de la réorganisation de la société. A la veille de sa mort brutale en 1962, il est secrétaire général de la Compagnie. Sa brillante carrière chez Pechiney s'accompagne d'une vie publique importante. Il enseigne à l'ENA, à l'Ecole de guerre, à l'INSEAD. Il est membre fondateur de l'Institut de contrôle de gestion, du centre de recherche et d'étude des chefs d'entreprise (CRC) à Jouy en Josas. Il est également membre du Conseil National de la Comptabilité (CNC). Il participe en outre à des missions de productivité aux Etats-Unis, dont celle des experts-comptables[2] en 1951. Ses publications sont nombreuses, une liste est fournie ci-dessous. C'est sans doute l'un des pères fondateurs du contrôle de gestion en France.

[1] Des photos de Benoit sont visibles en annexe.
[2] Les initiales rapportées dans le compte rendu de cette mission (OECCA, 1953) correspondent vraisemblablement à celles de son deuxième prénom, selon René Josselin, un de ces anciens collaborateurs. Par ailleurs des photos des membres de cette mission , publiées dans le Bulletin du CNOF de 1951 montrent effectivement Claude-Jean Benoit. Cette participation explique également les notes laissées chez Pechiney (Archives Pechiney 080-6-5784).

Parmi les textes que nous connaissons, citons :

Tableau 16 : Les conférences de Jean Benoit

1951. « La productivité, expérience dans l'industrie ». Institut des Hautes Etudes de Défense Nationale.
1952. « Le contrôle budgétaire français en 6 expériences. » Journées d'études de la CEGOS du 5, 6 7 mai 1952. Benoit intervient à trois reprises : Le contrôle budgétaire aux Etats-Unis. Le tableau de bord des chefs d'entreprise aux USA. Le rôle du « contrôleur de gestion ».
1955. Le tableau de bord de direction et la gestion budgétaire. Article dans l'Usine nouvelle.
1955. « Le tableau de bord d'un chef d'entreprise ». Discours prononcé par Raoul Vitry, PDG de Pechiney, mais écrit par Jean Benoit.
1955. « Les cycles de perfectionnement » en 4 semaines du centre de recherche et d'études des chefs d'entreprises (CRC).
1956. « La prévision de le contrôle budgétaire ». Journée d'études de Rennes.
1958 (ou 1959 ?). L'étude des prix de revient et la gestion des entreprises. Commission de l'organisation professionnelle et économique du CNPF.
1958. « La gestion des entreprises et son évolution ». Exposé à la Sorbonne.
1958. « Réflexions sur l'organisation ». Conférence devant l'Ecole de guerre navale. C'est une conférence qu'il donnera plusieurs années de suite jusqu'à sa mort en 1962.
1960. « L'expérience d'une grande entreprise en matière d'organisation et de méthodes ». Comité d'organisation « Organisation et méthode de l'armée de terre ».
1961. « Conférence au Comité régional de la productivité ». Lyon

Benoit est également l'auteur d'un très grand nombre de notes internes[1] à Pechiney sur le contrôle budgétaire. Il a participé à de nombreux congrès internationaux, directement ou indirectement, par des comptes-rendus. Jusqu'à présent ce sont surtout des articles antérieurs à 1955 qui ont été utilisés. Ceux postérieurs à cette date nous semblent être plus matures et devoir n'être développés que maintenant.

Les buts affectés jusqu'à présent au contrôle budgétaire par Benoit sont simples[2] : mieux gérer les faibles marges unitaires par produit, connaître et mieux gérer les stocks et les investissements, décharger la direction générale de certaines de ses tâches en déléguant le travail et une partie de son contrôle. Ces points sont à nouveau repris dans les articles postérieurs à 1955 et de nouveaux thèmes apparaissent. Le grand avantage du contrôle budgétaire pour Benoit est « *de substituer à l'arbitrage des hommes, toujours délicat et gênant, l'arbitrage des chiffres* ». Le contrôle budgétaire permet alors de résoudre en

[1] Benoit a également été membre du CNOF entre les deux guerres. Archives Pechiney 00-10-10019.
[2] Archives Pechiney 001-7-30994. “ Conférences Jean Benoit ”.

partie le problème du commandement. Il constitue une sorte d'auto-contrôle grâce auquel « *le subordonné peut se corriger sans que le patron n'ait rien à dire* ». Mais les prévisions sont difficiles à faire. Il faut donc y affecter les meilleurs éléments du personnel. Les chefs doivent également y participer activement car cela leur permet de réfléchir à l'avenir, ce qui assure, selon Benoit, une véritable formation pour les futurs éléments de la direction générale. Pour Benoit, l'organisation est un sous-produit de la formation, « *une organisation mauvaise peut à peu près fonctionner si les gens sont bien formés* ». Les problèmes de structure et les modes de gestion internes de la firme passent donc au second rang. Le manque de cadres compétents, de chefs de valeur et de futurs chefs potentiels en nombre suffisant, demandent de nouvelles solutions de gestion. Benoit rappelle que lors de l'un de ses voyages aux Etats-Unis, il a fréquenté le cours *Meynard* où il avait été sensibilisé à ces problèmes. Il faut, selon lui, donner de l'information aux cadres subalternes de façon à ce qu'ils puissent prendre des décisions qui seraient aussi bonnes que celles qu'auraient prises la direction générale. Il faut donc accorder la plus large confiance aux hommes. En prônant cela, Benoit va à l'encontre d'un certain nombre d'idées sur la confidentialité des informations de gestion. Selon lui, les données nécessaires au bon fonctionnement de l'entreprise devraient être largement divulguées. Il va même plus loin en recommandant une diffusion de cette information auprès des syndicats de branches, à qui les chiffres du contrôle budgétaire pourraient être confiés pour des comparaisons interentreprises. Ces informations pourraient concerner essentiellement les coûts. Il fait aussitôt remarquer qu'il serait alors nécessaire d'instituer une harmonisation des présentations. Cette vision très démocratique du travail et de la vie économique est toutefois à nuancer. Il cite notamment Sloan pour qui le succès de la General Motors est dû « *à un petit groupe d'hommes habitués à travailler ensemble avec une haute efficacité* ». Dans cette perspective, le contrôle budgétaire vise à donner le pouvoir à quelques-uns, c'est donc encore une vision très centralisée de la gestion.

Jugeant sans doute que les pratiques budgétaires de Pechiney sont bonnes, les responsables de l’entreprise les étendent aux filiales.

C- L'extension aux filiales

Le 19 décembre 1955, la note 642 est modifiée[1] par la note de service n°801. Les attributions de la direction financières sont alors étendues. Elle doit :

- « *vérifier que les programmes de fabrication et de vente sont coordonnés et orientés vers la recherche de la meilleure rentabilité de l'ensemble des activités de la Compagnie.*
- étudier et discuter les programmes d'investissement des Divisions et des Services, notamment en ce qui concerne leur rentabilité et leur financement, pour permettre d'établir les programmes d'investissement de la Compagnie et de déterminer les moyens de financement les mieux appropriés.
- assurer le contrôle budgétaire et la surveillance des comptes de gestion industrielle et commerciale ; suivre en liaison avec la direction des Divisions, l'établissement et la discussion des dossiers de prix.
- étudier les prévisions de stocks des Divisions et réunir les éléments d'une politique de stocks de la Compagnie ; en surveiller l'application.
- surveiller le trésorerie de la Compagnie et suivre les opérations boursières.
- tendre à une amélioration constante des méthodes comptable, budgétaire et statistique. »

Il faut donc noter que la direction financière récupère les prérogatives de l'organisation industrielle de Jean Benoit qui subsiste toujours et voit son champs d'activité orienté vers « *l'organisation industrielle* » (sic) avec trois sections : les plannings, les prix et les statistiques. La gestion courante du contrôle budgétaire leur a donc été retirée pour être confiée à la direction financière. On remarque également l'intérêt constant qui est porté aux stocks, à la trésorerie ainsi qu'aux « *dossiers prix* ».

Cette petite réorganisation permet à la direction financière d'étendre le contrôle budgétaire aux filiales[2]. En 1956, celle-ci constate pour le contrôle des filiales, qu'elle ne dispose que des rapports trimestriels et annuels qui font état de renseignements techniques et commerciaux. Les programmes de travaux sont rarement accompagnés de critères de rentabilité et d'éléments d'études de marché. Elle dispose également d'états de trésorerie, mais voudrait aller plus loin. La direction financière préconise donc l'instauration d'un système de contrôle budgétaire et une harmonisation comptable via un plan comptable. Les filiales semblent gérées sans que l'on s'attache aux problèmes de rentabilité et de financement. Les quelques expériences de contrôle budgétaire qui ont été tentées n'ont pas été suffisamment développées (« *pas de contrôle budgétaire valable* »). Les dirigeants étendent le contrôle budgétaire des filiales.

[1] Archives Pechiney 00-10-18928. Note de service 801.
[2] Archives Pechiney 00-10-18928.Contrôle financier des filiales de la Compagnie, note du 17 janvier 1956. Considérations sur le contrôle financier des filiales et des participations, note du 3 février 1956.

Le contrôle budgétaire est maintenant en place à Pechiney. Il fonctionne et a mis un certain temps à trouver sa forme définitive. Il est assez différent de celui observé chez Saint-Gobain et doit énormément à la personnalité de Jean Benoit.

ELECTRICITÉ DE FRANCE (EDF) ET GAZ DE FRANCE (GDF*)*

En 1946, les sociétés françaises distributrices de gaz et d'électricité sont nationalisées et regroupées dans deux organismes : Electricité de France et Gaz de France (Morsel, 1996). Un grand nombre de sociétés, de tailles très inégales, se trouvent ainsi regroupées. Concernant l'électricité, les plus grandes sont l'Energie Industrielle de Durant et le groupe constitué par Mercier, l'ensemble étant disséminé sur tout le territoire français. L'ampleur de la nationalisation justifie alors un travail énorme d'harmonisation des procédures de gestion durant les premières années. Ceci est toutefois facilité par la permanence des équipes de gestion. Bien négociée, la nationalisation conduit à maintenir en place les anciens salariés, cadres et techniciens. L'Energie Industrielle l'une des plus grosses entités, fournit un grand nombre des futurs responsables de EDF.

Les sociétés constitutives d'EDF-GDF ont-elles pratiqué du contrôle budgétaire durant les années trente ? Les archives les concernant n'en laissent rien paraître. Les entreprises qui sont l'émanation d'une puissance administrative établissent pourtant des budgets, c'est ainsi le cas de la compagnie du gaz de Paris et de l'Electricité de Strasbourg. Mais peut-on ici parler de contrôle budgétaire, au sens managérial du terme, ou seulement de budgets ? Cette pratique débouche toutefois sur un embryon de contrôle budgétaire qui se transforme peu à peu, ce qui peut être illustré par EDF.

Les informations sont réduites en ce qui concerne l'inspiration qui a guidé les cadres d'EDF-GDF. Mais un rapide coup d'œil sur l'importante bibliothèque des anciennes sociétés constitutives[1] laisse penser que le contrôle budgétaire était loin d'être inconnu. On y retrouve la majeure partie des ouvrages des années trente décrivant notre technique. En outre, dans leur description des trusts de l'électricité, Picard et al. (1985) montrent comment Ernest Mercier collaborait au travers de filiales communes avec Thomson, Pechiney, et l'Energie Industrielle. Les chemin de fer ont également joué un rôle important dans le développement de l'électricité, c'est le cas du PLM et du Paris-Orléans. Des transferts de technologie de gestion ont-ils pu se réaliser à cette occasion ? Les voyages aux Etats-Unis sont fréquents dans les années trente et après 1945. On trouve ainsi le rapport d'une mission de productivité traitant entre autres du contrôle budgétaire[2].

[1] Il s'agit du Fonds Condorcet conservé par EDF-GDF à Blois.
[2] *Aspects de l'entreprise américaine. Environnement, aspect humain, aspect technique.* Témoignage de la Seconde Mission d'études du fonctionnement de l'entreprise aux Etats-Unis. Octobre 1950-Juillet 1951. Enquête en vue de l'accroissement de la productivité, 400 p. Document non côté.

Les responsables des sociétés constitutives et d'EDF-GDF pouvaient-ils ignorer comment étaient gérées certaines entreprises américaines ? Si cela paraît difficilement envisageable, ils n'y font néanmoins pas référence dans leurs écrits.

EDF et GDF connaissent à partir de la nationalisation, et cela durant quelques années, une gestion financière unique. Ces deux entreprises seront donc étudiés de concert jusqu'en 1954, mais après cette date, et par manque d'informations précises sur GDF, nous nous concentrerons essentiellement sur EDF.

Dès 1947, on voit apparaître la notion de budget dans le vocabulaire des cadres et des administrateurs d'EDF. Les budgets permettent alors d'établir des prévisions de recettes et de dépenses pour l'année complète. Ils sont gérés par un service particulier et font l'objet d'actualisation en cours d'année. Les réalisations sont régulièrement confrontées au cadre du budget ainsi défini. Une ambiguïté importante se fait alors jour et persiste durant de nombreuses années. S'agit-il de budgets administratifs, comme l'affirment certains, et dont les montants constituent des plafonds de dépenses, ou sont-ils des guides de gestion, définissant une situation *a priori* équilibrée, mais qui ne s'imposent pas avec toute la rigidité d'un compte administratif ? Cette ambiguïté, qui apparaît très tôt, connaît son paroxysme dans la première moitié des années cinquante, lorsque les réalisations du budget dépassent largement les prévisions. Les deux doctrines s'affrontent alors. Elles débouchent à partir de 1954-1955 sur des réflexions menées autour « *des budgets fonctionnels* ». On voit apparaître deux pratiques de budgétisation, l'une destinée aux Ministres, l'autre à la gestion rationnelle d'EDF. Cette dernière est alors un contrôle budgétaire orthodoxe avec des méthodes de prévisions rationnelles, un découpage de l'organisation en centres autonomes de responsabilité, découpage qui n'était qu'informel auparavant, et la recherche d'une analyse scientifique et systématique des écarts. La question qui se pose alors est de savoir si le statut d'entreprise publique d'EDF ne l'aurait pas ralenti dans sa démarche de développement d'un système de contrôle budgétaire, en introduisant des contraintes supplémentaires vis-à-vis de sa tutelle administrative par rapport à d'autres entreprises industrielles et commerciales.

§1- L’INTRODUCTION DES BUDGETS APRÈS LA NATIONALISATION

Les premières années d’existence d’EDF et de GDF sont fortement marquées par une phase de rationalisation de la gestion. Il s’agit avant tout d’intégrer un grand nombre de sociétés, aux pratiques hétérogènes et de contraindre les dépenses dans un cadre très strict. Un certain nombre de solutions sont apportées et certaines sont, à partir de 1949, rendues obligatoire par voie législative. En effet, la loi de nationalisation du 8 avril 1946 prévoit dans l’article 20 que « *sont établis les états de prévisions de recettes et dépenses, les programmes de travaux, les bilans et les comptes de profits et pertes* ». Ce point est précisé ultérieurement par le décret du 29 août 1949 pris en application de l’article 20 de la loi du 8 avril 1946, qui précise notamment les modalités de ces prévisions de recettes et dépenses[1]. Sans être pour autant un contrôle budgétaire orthodoxe, ces pratiques constituent une ébauche de budgets. Mais elles contribuent à introduire un biais conceptuel important qui suscite, à partir de 1951, un débat méthodologique.

A- Le budget à partir de 1947

Dès 1947, les deux sociétés développent des budgets et créent un service spécial pour les administrer[2]. Ces budgets ont d’abord un usage externe : ils servent à justifier auprès du gouvernement des augmentations de tarifs. Cette première utilisation est relayée par un usage interne, lié à la maîtrise des dépenses. Les contraintes financières d’EDF-GDF sont tellement serrées qu’il faut suivre très régulièrement la situation des différentes activités afin de vérifier qu’elles se situent toujours dans le cadre des prévisions et afin d’éviter de placer la société en état de cessation de paiement. C’est la raison pour laquelle il est procédé à un point mensuel afin de connaître la situation de chacune des deux entreprises par rapport à leur équilibre financier. Les principaux dérapages font l’objet de discussions et d’analyses. Les services financiers[3] de GDF sont placés dès la nationalisation sous la responsabilité des cadres du service F5 d’EDF (service du budget). On trouve alors des descriptions sur les pratiques budgétaires en vigueur dans les documents des deux sociétés.

---

[1] Les textes de ces lois sont présentés en annexe.
[2] En annexe figure un organigramme de la compagnie en 1946.
[3] EDF - GDF 715011. Conseils d'administration Gaz de France 1946 à 1950. Rapport du 20 décembre 1947.

1/ La création d'un service des budgets

Un document du 5 juin 1950 de F5[1] fait le point sur le fonctionnement et les attributions de ce service. Il a été créé en 1946 afin « *d'établir les prévisions de recettes et de dépenses, et de suivre leur réalisation* ». La mission du service « *consiste essentiellement à établir les prévisions de recettes et de dépenses d'exploitation, les programmes financiers de dépenses d'investissement et de réparation des dommages de guerre et de ressources extraordinaires, à suivre la réalisation de ces prévisions, à analyser les écarts constatés, à en rechercher les causes et à présenter à la direction des services financiers et à la direction générale toutes suggestions à cet égard* ».

Le premier budget d'exploitation a été établi en 1947 après une année d'enquête. « *Dès ces débuts, le service a été investi d'un rôle de conception, d'organisation, de coordination et de contrôle* ». Le service du budget d'EDF comprend 28 agents en 1950.

Vers le milieu de chaque année est lancée une grande enquête auprès de tous les services exploitants en vue de l'établissement des prévisions de recettes et dépenses de l'année suivante[2]. Les réponses sont attendues pour le début octobre. L'homogénéité des informations recueillies est ainsi réalisée par les services centraux. Parallèlement, le service du budget établit des prévisions économiques sur la consommation globale en électricité, l'évolution des effectifs, la décomposition de la production selon les différentes sources d'énergie qui seront utilisées, etc. Il rend compatible les propositions des différents services avec les hypothèses de base qu'il a arrêtées. Dans un second temps, le budget général est établi et soumis fin novembre à la direction générale et au conseil d'administration. Le document est le premier à ouvrir un débat important pour comprendre le développement du contrôle budgétaire à EDF. Il précise en effet que le terme de budget reste impropre car il n'a pas pour fonction d'être strictement respecté, tel un budget d'administration. Les contraintes propres d'un établissement industriel et commercial obligent à des adaptations en fonction de la consommation et de l'hydraulicité. Mais chaque service doit néanmoins s'efforcer de le respecter, « *en améliorant même les résultats, dans toute la mesure de son pouvoir* ».

« *Dès que le budget est arrêté, le Service procède à la répartition mois par mois, pour l'année considérée, des prévisions de recettes et dépenses; il les compare chaque mois a posteriori avec les prévisions revues d'ailleurs, pour tenir compte de toutes*

---

[1] 1382 G EDF-GDF. Rapports de gestion de EDF de 1946 à 1955.
[2] Ibid.

modifications intervenues pour des causes extérieures ou intérieures à l'établissement. Les écarts constatés entre les prévisions dûment revues comme dit ci-dessus, et les résultats sont analysés et toutes explications sont fournies à la direction générale avec, s'il y a lieu, toutes suggestions pour les décisions à prendre éventuellement ». Les budgets servent donc à des fins d'informations externes et de contrôles internes. L'ensemble des prévisions de l'entreprise permet aussi d'établir des prévisions de trésorerie qualifiées d'assez exactes.

Les budgets servent tout à la fois à justifier des augmentations de tarifs et à mieux gérer l'entreprise.

2/ Une utilisation externe afin de réclamer des augmentations de tarifs.

L'après-guerre se caractérise, jusqu'au Plan Marshall, par une importante pénurie de moyens financiers. « *En 1946, EDF et GDF ont une direction financière commune sous la houlette d'Edmond Delseriès, un inspecteur des Finances. Les opérations courantes de gestion sont confiées à Charles Rigoulot, ancien Directeur de la comptabilité à l'Energie Industrielle. Pierre Vallé quittant la Cour des Comptes et entrant à EDF le 1er juin 1946 se souvient d'être arrivé dans une situation d'une extrême confusion. Nommé Directeur Adjoint des services financiers auprès d'Edmond Delseriès, il est chargé du Service Budget :* « *il y avait un effort financier inimaginable à faire, les premières années, avec un marché qui n'existait plus : une centaine de milliards d'investissement à réaliser par an alors que le budget d'exploitation était à peine supérieur. Seul l'Etat pouvait financer un programme aussi ahurissant* » Beltran et al., 1985). Le Plan Marshall permet alors de 1948 à 1951 le financement de 80 à 85% des investissements d'EDF.

Les budgets, entièrement calqués sur ce qui existe dans les services publics, ont pour vocation de justifier les dépenses qui, dans cette période d'après-guerre, ne peuvent être financées dans leur intégralité par l'Etat. Les déficits des deux entreprises sont importants et une hausse des prix serait nécessaire pour les diminuer, mais le gouvernement s'y refuse afin de pouvoir juguler l'inflation. Il ne peut financer de déficit chronique, car les programmes d'investissement à réaliser sont déjà très lourds. Il importe donc de réduire le déficit d'exploitation en ayant une démarche de gestion très rigoureuse. Dans ce contexte, le rapport[1] du conseil d'administration du 4 janvier 1947

[1] 1382A EDF-GDF. Conseil d'administration de 1946 à 1950.

souligne que le pré-budget met en évidence, pour les deux établissements, un déficit que seule une augmentation des tarifs pourrait permettre de résorber.

Le procès-verbal[1] du conseil d'administration d'EDF du 21 février 1947 fait encore état de l'existence des budgets. Ceux de l'année 1947 ont été envoyés au Ministre de la Production industrielle et au Ministre de l'Economie nationale afin de justifier les demandes d'augmentation de tarifs. Le budget doit effectivement faire apparaître l'insuffisance des recettes. Le Président du conseil, M. Simon, se sent obligé de préciser qu'il s'agit d'un « *projet honnête, établi en tenant compte des renseignements recueillis et de l'insuffisance des recettes constatées au cours du dernier exercice* », preuve de l'utilisation auto justificative qui est faite des budgets. Devant le refus du gouvernement d'augmenter les tarifs, il démissionne le 3 mai 1947.

Dans le même rapport, M. Le Brun, représentant la CGT, se livre à une analyse séparée des budgets d'EDF et de GDF. Il constate que ceux-ci ont été établis d'une « *manière relativement large* » mais comme il n'a pas eu le temps de formuler de contre-propositions, il accepte le budget en l'état. Pour ce qui concerne le gaz, M. Le Brun a constaté que l'écart entre les dépenses et les recettes était quasiment incompressible. Son but étant de limiter la hausse des prix, il compte faire des propositions de modification du budget pour le prochain comité central des prix. Situation paradoxale, où un représentant syndical se montre réticent face à un budget qu'il ne juge pas suffisamment restrictif.

Un débat s'engage alors au sein du conseil d'administration où l'on s'interroge sur la nature du budget présenté. Le Président indique qu'il n'a pas le caractère limitatif des budgets de l'Etat mais que toutefois si des écarts importants sont constatés, le conseil doit statuer sur la manière de les résorber. Les discussions qui suivent permettent des baisses importantes du budget par rapport aux propositions des différents services, même si cela semble encore insuffisant à Le Brun. La réunion du 22 février 1947 reprend le thème d'un projet de budget « *honnête et prudent* », présenté au Ministre de la Production Industrielle.

Le procès-verbal du 13 juin 1947 traite à nouveaux des budgets. M. Gaspard qui les présente précise qu'il s'agit plutôt d'estimations des recettes et dépenses jusqu'à la fin 1947. Sur les premiers mois de l'année, les ventes d'électricité ont été supérieures aux prévisions, du fait d'une hydraulicité exceptionnelle. Le problème pour EDF est en effet,

[1] Ibid.

à cette époque, de produire suffisamment d'électricité alors que les équipements fonctionnent déjà à plein régime et ne suffisent pas à faire face à la demande. Il précise également que certaines dépenses ont pu être serrées au plus juste dans le complément de budget 1947. Des économies sur les charges de personnel doivent pouvoir être réalisées. Des dépenses « *ont pu être serrées de plus près, notamment les quantités de charbon et les prix de ces charbons* ». « *Les dépenses de personnel ont été réexaminées de très près (...) il en résulte une diminution de l'évaluation des dépenses de personnel d'environ 1700 millions, les frais généraux ont également été serrés de plus près* ». Le même rapport précise que les approvisionnements en matériaux pour Electricité de France sont rigoureusement conformes aux prévisions du Commissariat Général du Plan, ce qui s'avère ne pas être le cas en ce qui concerne le gaz.

De la même façon, le conseil d'administration de GDF établit des prévisions de recettes et dépenses[1]. Les mêmes responsables les présentent et leurs analyses sont identiques. Ainsi, le rapport du 31 octobre 1947 signale, tant pour l'électricité que pour le gaz, que les charges d'exploitation excèdent les recettes, si bien que ces établissements sont dans l'incapacité de faire face à leurs obligations. En conséquence, ils demandent des relèvements de tarifs.

Devant ces difficultés, une motion présentée par Le Brun stipule[2] :

« *le Conseil d'administration demande à sa Commission des finances*[3] *d'étudier :*
- les prévisions de recettes et dépenses d'exploitation pour 1948, en incorporant dans les dépenses d'exploitation toutes les dépenses de renouvellement matériellement réalisables,
- les prévisions de dépenses de premier Etablissement indispensables à l'équipement énergétique du pays,
- les méthodes possibles de financement de ces dépenses, compte tenu de la situation actuelle du crédit,
- les modalités et justifications de l'augmentation des tarifs,
des formules d'indexation garantissant l'équilibre financier d'Electricité de France et le financement de ses travaux ».

L'un des objectifs de l'entreprise est d'obtenir une augmentation de ses tarifs. Pour cela, elle se sert des budgets comme d'un élément lui permettant de se justifier. M. Gaspard, le directeur général d'Electricité de France, propose de tenir compte de cette motion

[1] EDF - GDF 715011. Conseils d'administration Gaz de France 1946 à 1950.
[2] Ibid.
[3] Il existe plusieurs types de commissions pour le conseil d'administration :
- la commission des finances,
- la commission de l'équipement (s'occupe des investissements),
- la commission de l'exploitation et des affaires générales (traite des problèmes techniques),
- la commission des méthodes et économies.

concernant Electricité de France pour le Gaz de France. Si les budgets servent à accroître les recettes, ils permettent également de réduire les dépenses.

3/ Une utilisation interne afin de contrôler les dépenses

Le rapport[1] établi par M. Buphomene en 1960, et replaçant en perspective l'histoire du contrôle budgétaire à EDF, donne de précieuses informations sur l'utilisation interne qui était faite des budgets. Il distingue deux sources dans la modernisation des systèmes d'information comptable développés par la compagnie. La première serait les lois de nationalisation qui imposent le développement d'une « *structure et la mise en place d'un mécanisme général de l'information adapté à la nature et aux besoins les plus immédiats du nouvel Etablissement* », et la seconde viendrait de l'obligation de mise à disposition des agents, d'informations de plus en plus larges et précises.

Le premier travail consiste en 1946 à faire la synthèse des systèmes d'information de quelques 850 entreprises. Un service comptable est immédiatement mis en place et s'occupe de la comptabilité industrielle et des études de prix de revient. Ses premières tâches consistent à rationaliser et à harmoniser les méthodes employées par toutes les entreprises, comme par exemple l'adoption du bilan type de la loi du 5 février 1946. Simultanément, la direction des services financiers s'efforce « *de mettre sur pied les grandes lignes d'un système de documentation propre à informer, mensuellement, le Conseil d'administration, la direction générale et les organismes de contrôle en même temps que les services d'exploitation sur l'évolution du patrimoine et les résultats d'ensemble de la gestion* »[2].

Un système de bilan et de comptes d'exploitation est mis en place, d'abord pour les grandes masses financières de l'entreprise, puis il devient est de plus en plus précis, jusqu'en 1950, date à laquelle il détaille les comptes des plus petites unités. Parallèlement, un dispositif de comptabilité industrielle, « *prévu par le plan officiel de 1949* », est mis en place. Les objectifs de ce système sont doubles :

- « *d'une part et essentiellement, de donner aux exploitants tous les renseignements élémentaires susceptibles de les éclairer sur les conditions de leur exploitation,*

---

[1] 800410. EDF - GDF. Evolution de l'organisation de la comptabilité, rapprochement entre les chiffres du rapport d'activité et les chiffres du bilan. L'information comptable et les problèmes d'analyse de prix de revient à l'Electricité de France de 1946 à 1960. Rapport en date du 8 décembre 1960 par P. Buphomene.
[2] Ibid.

- d'autre part, de fournir à la direction les éléments d'ensemble propres à mesurer les résultats globaux de leur exploitation ».

Plutôt que de faire uniquement une analyse rétrospective des résultats de la gestion, « *la direction des Services Financiers préféra mettre en place dans les années 1948 à 1954, en accord avec les direction d'Exploitation, un système d'information présumant un certain nombre de besoins, quitte à le rectifier lorsque l'expérience montrerait qu'il était mal ajusté* »[1]. Trois éléments sont ainsi prévus :

- le calcul des coûts complets de l'énergie aux différents stades de la production,
- l'analyse des coûts par fonction technique et à l'intérieur de ces fonctions, par groupe d'actes d'exploitation les plus courants et les plus coûteux,
- la détermination des principaux éléments de dépenses constitutifs des coûts.

C'est sur ces éléments qu'interviennent à nouveau nos budgets. Les coûts ne sont pas calculés pour chaque stade de production, les financiers se limitant « *à la présentation des dépenses d'exploitation par rubrique de regroupement* ». « *Le système mis en place présentait, certes, des imperfections. (...) Il ne permettait pas de pénétrer aussi profondément qu'il eut été souhaitable dans chacune des grandes catégories de dépenses. (...) Toutefois, les moyennes qu'il était possible de dégager apportaient déjà aux Chefs d'Unités un minimum d'information, permettaient sur le plan budgétaire des prévisions valables de recettes et de dépenses de l'Etablissement et présentaient par ailleurs des avantages importants* ». Les prévisions par « *Unités* » existent donc bien. Sans nul doute, des contrôles *a posteriori* sont effectués, mais rien ne semble prévu, ni pour l'analyse systématique des écarts, ni pour leur interprétation rationnelle (analyse en variation des quantités et en variation des prix).

Un débat récurrent existe concernant les budgets pour savoir s'ils sont des maxima autorisés de dépenses, thèse soutenue par des membres du conseil d'administration, ou bien des enveloppes souples simplement indicatives et pouvant en cas de besoin être dépassées si l'activité se révèle plus importante que prévue, thèse soutenue par les managers et notamment M. Gaspard. Ceci nous montre que le contrôle des budgets est encore très relatif en cette fin de décennie, les dirigeants hésitant toujours entre un contrôle administratif et un contrôle plus managérial.

[1] Ibid.

Un document[1] du 14 novembre 1947 sur les prévisions de recettes et dépenses d'exploitation précise que ces prévisions ont été établies pour 1947, à partir :

- d'un état prévisionnel en date de juin 1947, qui est pratiquement confirmé pour les 9 premiers mois et pour 1948,
- d'études faites dans les conditions de prix et de salaires connues au 15 novembre.

Cela veut donc dire que l’on surveille régulièrement les prévisions de recettes et de dépenses et qu’elles sont comparées aux réalisations. Pour les prévisions d’une année donnée, les dirigeants utilisent, en les actualisant, les chiffres de l’année précédente. En cas de dépassement inquiétant des prévisions, une enquête est réalisée par la commission des finances afin d’expliquer la dérive. Mais on est encore loin d’un système d’auto-contrôle et d’analyse systématique des écarts. Un document[2] datant de novembre 1948 montre comment se comportent sur une année les différents postes de dépenses, en prévision et en réalisation. Le contrôle semble effectué par la direction et les chefs d’unités n’interviennent au mieux que pour l’établissement des prévisions. Des enquêtes régulières sont menées pour actualiser les études budgétaires. Les chiffres d’EDF et de GDF sont présentés sur les mêmes tableaux. Les contrôles se font selon une périodicité mensuelle, ainsi une note[3] du 3 février 1949 semble montrer que les prévisions et réalisations budgétaires sont faites tous les mois pour savoir où on se situe par rapport à l'équilibre financier. Ceci s’explique sans doute par les difficultés de financement des deux entreprises qui doivent de plus en plus économiser sur leurs deniers. Une note[4] du 12 avril 1949 sur la situation financière d'Electricité et Gaz de France indique que le montant des investissements a du être réduit, faute de liquidités suffisantes. En conséquence, la décision est prise d'essayer de réduire les nouvelles demandes en instaurant des taxes plus importantes pour l'installation de nouveaux compteurs, cela permettant d’éviter d'avoir à augmenter les tarifs à nouveau. Le budget et sa réalisation offrent donc aux administrateurs et aux directeurs la possibilité de connaître la marge de manœuvre financière dont ils disposent.

Le conseil d’administration délègue rapidement la surveillance des budgets. Aussi, le procès-verbal de la réunion[5] du 25 février 1949 du Conseil indique-t-il que l'examen des

---

[1] 1386 I. EDF - GDF. Commissions des Finances 1947-1948, Commissions de l'exploitation 1950.
[2] 1386 A. EDF - GDF. Commission des Finances d'après les archives DG. 1949 - 1950.
[3] Ibid.
[4] Ibid.
[5] Ibid.

états de prévisions de recettes et de dépenses est renvoyé devant la commission des finances.

Cet usage interne des budgets ne remplit sans doute pas toutes ses fonctions si l'on en croit les commentaires entourant son fonctionnement. Dans le procès-verbal du 23 décembre 1949, M. Rampon, un administrateur, fait des critiques très dures vis-à-vis de l'état des prévisions de recettes et dépenses. Il affirme que depuis sa création, EDF n'aurait pas fait tous les efforts nécessaires pour chercher à réaliser les économies indispensables. Il note toutefois avec satisfaction que le nouveau projet pour 1950 amorce une trajectoire différente.

Le système budgétaire ne varie plus ensuite jusqu'en 1954-1955. Toutefois, un décret de 1949 oblige EDF et GDF à présenter tous les ans des prévisions de recettes et dépenses à destination de son administration de tutelle. Dès lors, la norme de contrôle de l'organisme de tutelle s'institutionnalise.

B- L'institutionnalisation des budgets par le décret de 1949

Les états de prévisions de recettes et dépenses sont institutionnalisés par un décret de 1949. Des prescriptions précises les concernant sont fournies par l'article 8 du décret du 29 août 1949, paru au journal officiel du 2 septembre 1949. Elles cristallisent jusqu'en 1954-1955 l'ambiguïté de ces budgets : sont-ils de type administratifs et donc strictement limitatifs, ou managériaux, et ils fixent alors un cadre à l'activité d'un établissement industriel et commercial ?

1/ Des prévisions pour le Ministre de la Production Industrielle

Un document[1] du 8 mars 1949 émanant du service F5 donne des informations sur l'établissement de l'équilibre des comptes de Gaz de France. La note rappelle tout d'abord que la loi n° 49-1 du 1er janvier 1949 impose à l'Etat de commencer à assainir dans les trois mois le déficit de l'entreprise grâce à des hausses de ressources. Le gouvernement, soucieux de limiter ses engagements et de mieux contrôler ses dotations, demande alors aux entreprises publiques, par un décret du 29 août 1949, d'établir des

[1] 1386 A. EDF - GDF. Commission des Finances d'après les archives DG. 1949 - 1950.

prévisions de recettes et dépenses[1]. Les pratiques d'EDF-GDF sont donc rendues obligatoires par la législation. Les prévisions de recettes et de dépenses, dont le projet doit bientôt être soumis au conseil d'administration, servent alors à déterminer cette hausse. Ceci pose un problème essentiel, ces document doivent-ils être compris comme le pendant des budgets administratifs ou comme du contrôle budgétaire ? Les avis divergent.

Les délais d'édition de ces prévisions nous sont donnés dans une note[2] du 1er décembre 1949. Ceux de 1950 doivent être présentés au Ministre avant le 15 décembre 1949. Le décret a rendu obligatoire cette présentation, ce qui a contraint le service F5 à accélérer l'édition des budgets. Ils sont moins étoffés que ceux des années précédentes mais il est prévu qu'ils soient ultérieurement développés pour un usage interne et diffusés aux membres du conseil.

Un autre document[3] du 20 novembre 1950 concernant Electricité de France et intitulé « *Prévisions de recettes et de dépenses d'exploitation pour l'année 1951* » fait part des mêmes préoccupations. Il reprend de façon synthétique les prévisions et les réalisations des différents centres. Ce document représente sans doute ce qui est fourni par la direction générale au Ministre et au conseil d'administration. Mais il ne permet pas d'effectuer une véritable gestion car il n'y a pas de ventilation et de suivi mois par mois. Un autre projet de présentation de ces comptes préconisait de faire une analyse duale en ventilant les dépenses et recettes par nature mais également par services. Les services retenus s'appellent alors production thermique, production hydroélectrique, transports, mouvements énergétiques, distribution, études et recherches, équipements et services centraux.

Un document[4] de septembre 1949 intitulé « *note sur les économies* », et établi par F5, montre les origines étatiques et les limites de la méthode. Il précise ainsi « *il convient de rappeler qu'une limitation des dépenses ne saurait être posée en règle absolue, en raison du caractère industriel et commercial de l'établissement qui ne peut s'accommoder d'un budget rigide comparable à celui de l'Etat, ce qui n'exclut d'ailleurs pas tout contrôle budgétaire* ». Cette note montre bien l'origine de la technique employée, qui trouve sa source dans les pratiques de l'Etat, tout en précisant les limites

---

[1] M. Boiteux dans un entretien le 22 septembre 1997 nous a confirmé le rôle important de la tutelle publique dans les pratiques financières d'EDF.
[2] 1386 A. EDF - GDF. Commission des Finances d'après les archives DG. 1949 - 1950.
[3] Ibid.
[4] Ibid.

de son application. Celui-ci distingue alors une pratique alternative au contrôle de l'Etat, le contrôle budgétaire, sans que l'on sache exactement à quoi il fait référence. Le même document ajoute que l'on peut, pour le moment, se limiter à une maîtrise prévisionnelle des dépenses pour l'année suivante. Les écarts restant faibles entre le budget et les réalisations, on ne note pas encore de fortes tensions.

La direction générale semble s'orienter peu à peu vers une présentation dichotomique des prévisions de recettes et dépenses, l'une assez légère et synthétique destinée aux Ministres, l'autre plus étoffée, destinée à l'aider dans sa gestion et qui doit lui fournir un cadre de travail.

2/ Budgets administratifs ou budgets managériaux ?

En 1951, les réalisations dépassent franchement les prévisions, les problèmes quant à la compréhension de ce que sont les budgets réapparaissent et sont exacerbés. On glane au passage de nouvelles informations sur leur fonctionnement effectif tant chez GDF que chez EDF.

La note[1] du 14 septembre 1951 nous permet de comprendre comment se réalise le contrôle. Un résultat d'exploitation mensuel est calculé et comparé avec les chiffres du budget initial. Il permet de vérifier si l'on se situe toujours dans le cadre des prévisions, donc implicitement dans celui de l'équilibre financier, et d'affiner les prévisions futures. Dès le milieu de l'année, on peut déjà vérifier l'écart entre les prévisions et les réalisations et savoir si l'équilibre sera respecté. On est donc bien face à une forme de contrôle budgétaire, mais d'un type particulier.

Pour justifier des résultats d'un mois donné, on les compare soit à ceux de la même époque de l'année précédente, soit à ceux des prévisions. Ainsi le procès-verbal du mois de juillet 1951 s'inquiète de l'écart existant entre les recettes prévues et celles réalisées. Cet écart est alors expliqué par l'orateur qui s'appuie sur des enquêtes effectuées par les services financiers et les services d'exploitation. L'équilibre national, précise le rapport du mois de juin 1951, dépend de l'équilibre de chacun des centres régionaux. L'enquête fait donc une analyse par centre d'exploitation. A l'intérieur de chacun de ces centres, l'analyse est elle même conduite par activité. Il s'agit de s'assurer, conclut le rapport, « *que l'utilisation du gaz produit dans chacune de ces unités d'exploitation entre bien*

[1] 715012. EDF - GDF. Conseil d'administration Gaz de France 1951-1955.

dans le cadre de la politique commerciale de Gaz de France ». Les résultats de la ventilation comptable des chiffres au-delà de ce niveau paraît toutefois très difficile à interpréter pour les auteurs. Le rapport prévoit d'affiner la comptabilité d'exploitation pour connaître les différents prix de revient par centre d'exploitation.

Ce contrôle pose la question des suites à donner à la constatation des écarts. La réunion du conseil d'administration de GDF du 11 mai 1951 est assez agitée. La mise en place des Etablissements publics de distribution pose le problème du contrôle de leurs dépenses. Pour M. Fabre, « *il suffit d'employer les moyens qui ont fait leurs preuves dans les Vieilles Administrations d'Etat, à savoir des états d'effectifs fixant les dépenses de personnel et des crédits annuels limitant aussi les autres dépenses* ». Pour d'autres, et notamment M. Papillon, la loi a donné à GDF un caractère industriel et commercial pour qu'elle puisse justement se dégager « *de toutes les entraves qui paralysent les administrations d'Etat* ». Et Fabre de répondre « *que la limitation des dépenses est une condition qui est encore plus indispensable à l'existence des affaires privées industrielles et commerciales, lesquelles ne peuvent se permettre que des déficits accidentels et modérés. Ce serait une fâcheuse conception d'admettre que GDF sous prétexte qu'il est un établissement public à caractère industriel et commercial, peut se dispenser d'observer des règles de saines gestion qui ont fait partout leurs preuves* ». Deux points de vue de la gestion semblent bien s'affronter à Gaz de France.

De la même façon, chez EDF, durant la séance[1] de la commission des finances du 22 septembre 1952, les membres de la commission sont amenés à examiner les comparaisons prévues/réalisées de l'année 1951. Les frais de gestion générale de cette année ayant été supérieurs aux montants prévus, la commission et le conseil d'administration s'étaient émus et avaient demandé des explications. La note en réponse rappelle que les prévisions, qui sont ainsi établies, ne sont pas des limites de crédits fixes puisque leurs montants varient en fonction des conditions d'activité. La note ajoute que tant que les réalisations restent dans les marges de variations définies par les hausses de prix, on ne peut pas dire qu'il y ait vraiment dépassement. Le Président temporaire de la commission des Finances, M. Rampon, exprime son désaccord et considère ces chiffres comme impératifs. Si des modifications doivent intervenir, une révision doit être proposée en temps utile à l'approbation des membres de la commission. M. Gaspard rappelle alors que les révisions trimestrielles ont déjà pour but de tenir compte de ces révisions mais que cela n'est pas toujours aisé. Le patron de l'exploitation se range aussi à ce point de vue : « *Pierre Grézel considérait qu'EDF*

[1] 1386 C. EDF - GDF. Commissions des Finances 1952.

était une entreprise industrielle et commerciale et non pas une administration. Comme elle était grande et difficile à contrôler, il fallait la décomposer en éléments ayant la caractéristique d'une affaire » (Beltran et al., 1985). On retrouve donc également ce souci, commun avec tant d'organisation, de diviser l'entreprise en départements autonomes plus faciles à gérer et à contrôler. Des tendances identiques à celles des industries à capitaux privés sont donc à l'œuvre chez EDF.

La séance du mois de décembre est à nouveau consacrée à l'examen des états de prévisions de recettes et dépenses. Les différents membres présents commencent par regretter le délai très court qui leur est donné pour consulter ces documents, il souhaiterait bénéficier de deux à trois semaines supplémentaires. On peut alors se demander dans quelle mesure, les membres du conseil d'administration ne sont pas peu à peu dépossédés du contrôle budgétaire par la direction générale. Celle-ci remettant tardivement quelques documents bien maigres pour saisir tous les problèmes de l'entreprise. Cela est à rapprocher des remarques de Picard et al. (1985) lorsque commentant le « *système Gaspard* », ils affirment que sa présence de mai 1947 à 1962 au poste de directeur général d'EDF a vidé de son sens le poste de Président, qui a ainsi perdu beaucoup de son pouvoir de contrôle sur l'entreprise. Le conseil d'administration est sans doute victime du même système.

3/ Les « Prévisions de recettes et de dépenses d'exploitation pour l'année.... »

C'est à partir de 1950 que l'on voit apparaître les documents intitulés « *Prévisions de recettes et de dépenses d'exploitation pour l'année....* ». Ce sont des documents annuels, d'une centaine de pages qui reprennent l'ensemble des prévisions de recettes et dépenses pour une année donnée. Ces documents vont survivre très longtemps puisque on les retrouve quasiment inchangés au milieu des années soixante. C'est le document de référence envoyé aux Ministres et au conseil d'administration.

Pour le Gaz[1], on trouve celui de 1956. Le document comprend la lettre envoyée au Ministre pour présenter les comptes prévisionnels. Ils sont essentiellement analysés par nature, puis par « activité » : Gaz, Cokes, Sous-produits, Gaz carburant, Travaux et prestations remboursables, Régisseur, Eau. Ils sont alors décomposés, pour le Gaz, en Achats - Production - Traitement - Stockage - Emission, Transport, Distribution et

[1] 728611. EDF - GDF. Livres “ Prévisions de dépenses et de recettes d'exploitation ”.

Ventes. Le niveau de détail est assez important. Tous les chiffres sont raccordés à la comptabilité.

Pour l'Electricité[1], on trouve des chiffres portant sur plusieurs années. On a alors une idée de la ventilation par nature et par services, à savoir les grandes directions, des dépenses et recettes. Ces services sont les GRPT (Groupes Régionaux de Production Thermique), les GRPH (Groupes Régionaux de Production Hydraulique), les CRT (Centres Régionaux de Transports d'énergie), les CRME (Centres Régionaux de Mouvements d'Energie), la distribution, les services centraux, les régions et chantiers d'équipement et les mines de Ronchamp. On retrouve la même ventilation que chez GDF par nature et par service et le même raccordement avec la comptabilité générale.

Concernant la présentation du document, le Ministre intervient directement, en faisant valoir ses exigences particulières. Ainsi, le 12 octobre 1954, le Ministre de l'industrie et du commerce[2] demande un changement de présentation : « *Je souhaiterais que vous établissiez un découpage des prévisions de recettes et de dépenses, soit par mois, soit par trimestre. Je ne méconnais pas qu'un tel découpage présente de sérieuses difficultés du fait de l'importance des variations de l'activité de votre établissement en fonction de la température (...) Cependant, je crois qu'il serait possible de la réaliser en se rapportant à une année moyenne qui serait prise comme année de référence. L'établissement d'un tel document permettrait en cours d'année de suivre l'évolution des recettes et des dépenses effectives et de rechercher le cas échéant, les causes de leurs variations normales* ». Il demande également un meilleur rapprochement des chiffres fournis par la comptabilité analytique et des chiffres de prévisions. Il plaide donc pour le développement d'un système de contrôle budgétaire qui lui soit accessible, le problème étant de savoir s'il est déjà disponible au sein de la structure EDF-GDF. La réponse est sans doute positive, à la lumière ce que nous en connaissons à cette date des comptes d'EDF. On sait que des rapprochements mensuels sont effectués et requièrent par là même une ventilation. Ceci ne sera jamais effectué pour les documents publiés en externe, alors qu'il existe pour la documentation interne. Le Ministre ne semble pas avoir toutes les informations dont il souhaiterait disposer.

« *Les prévisions de recettes et de dépenses* » ne peuvent servir à une gestion quotidienne malgré leur grande précision. Un document[3] du 21 avril 1952 précise que

[1] Ibid.
[2] 715019. EDF - GDF. Conseil d'administration Gaz de France 1955.
[3] 1382G EDF-GDF. Rapports de gestion de EDF de 1946 à 1955.

les principales méthodes d'investigation et de contrôle ont été perfectionnées en 1951 et 1952. Au départ, le service du budget ne faisait ses prévisions que sous une forme analytique, mais depuis la fin 1949, un raccordement avec la comptabilité générale a été opéré, via un classement des charges par nature. Cela semble faciliter les rectifications ultérieures en cours d'exercice. Au milieu des années cinquante, un changement important survient qui consacre la dichotomie entre les informations divulguées en externe, d’une part vers les Ministres ou le conseil, et celles servant à une gestion interne tant quotidienne que mensuelle. L’entreprise évolue rapidement vers un contrôle budgétaire beaucoup plus orthodoxe.

§2- LA RÉFORME DE 1954-1955 À EDF

Le milieu des années cinquante voit le développement de nouveaux budgets. La raison en est simplement la prise de conscience d’un dérapage important et durable des comptes d’EDF. Plusieurs services sont concernés par ce renouveau. Le service des budgets (F5) est bien évidemment sur le front des nouveautés, il lui revient sans doute d’avoir tiré le signal d’alarme. Le service des Etudes Economiques Générales contribue, de façon indirecte, à l’amélioration des outils de gestion. Son travail permet d’affiner les prévisions et il tente de donner une méthode d’analyse rationnelle des écarts. M. Boiteux travaille sur le sujet. Au début des années soixante, le nouveau système ne fonctionne pas dans toutes les unités. La mécanisation informatique est un nouveau prétexte à l’extension du contrôle budgétaire. Enfin, on remarquera que la forme des états de prévisions de recettes et dépenses n’a pas varié et reste identique plus de 15 ans après son implantation. L’usage interne des budgets a, quant à lui, considérablement évolué. GDF a disparu de notre horizon faute d’archives suffisantes. Il semble bien que cette entreprise n’ait pas du tout suivi la même voie, ce qui rendrait son analyse intéressante.

A- Le point de départ des nouveaux budgets

La procédure budgétaire entre en crise à EDF à partir des années cinquante. Les raisons en sont multiples.

1/ Une demande interne

M. Buphomène nous encore sert de guide[1]. En 1954-1955, des chefs d'exploitation ont manifesté le désir « *d'obtenir de leur comptabilité industrielle une analyse plus approfondie de leur prix de revient au stade élémentaire* ». C'est à partir de cette époque que se développent de nouvelles pratiques : « *mise au point des méthodes de dégagement de prix de revient au stade des coûts élémentaires d'opérations, amélioration des techniques de prévisions et de contrôle budgétaire grâce à un regroupement des comptes de frais au sein de groupes homogènes dits fonctionnels, premières recherches dans le traitement de l'information comptable aux fins d'analyse de gestion* ». Les opérationnels souhaitent donc approfondir l'analyse afin que les moyennes de coûts obtenues sur certains postes ne masquent pas les lois statistiques sous-jacentes des différents types de coûts. Ces moyennes gardent toutefois une utilité très importante lorsqu'il s'agit de procéder à des comparaisons inter-organismes. « *Mais au stade de base de l'exploitation, la connaissance du détail est nécessaire; grâce à la mécanographie, l'analyse comptable de l'action quotidienne devenait réalisable* ». L'informatique, ou plus modestement la mécanisation, en allégeant un grand nombre de travaux a sans doute permis d'affiner les démarches de contrôle budgétaire.

A partir de cette date, des efforts sont mis en œuvre pour chercher à mieux comprendre ce qui génère les coûts de EDF. L'activité d'une entreprise d'électricité est faite d'une très grande variété de tâches (« *remplacer des supports défectueux, réparer des conducteurs rompus, exécuter le branchement d'un client, relever chaque mois les compteurs d'abonnés, entretenir des moyens de transports...* ») qui nécessitent de connaître quatre éléments fondamentaux :

- les heures de main d'œuvre,
- le matériel utilisé,
- les Km parcourus,
- les fournitures ou prestations de tiers.

Chaque intervention fait alors l'objet d'une codification normalisée permettant de saisir de façon primaire l'ensemble des faits importants concernant les coûts. Elle donne lieu à un ordre de travail complexe dont le numéro de codification se réfère à la tâche

[1] 800410. EDF - GDF. Evolution de l'organisation de la comptabilité, rapprochement entre les chiffres du rapport d'activité et les chiffres du bilan. L'information comptable et les problèmes d'analyse de prix de revient à l'Electricité de France de 1946 à 1960. Rapport en date du 8 décembre 1960 par P. Buphomene.

élémentaire réalisée. Une fiche doit être remplie comportant toutes les informations concernant un travail et permettant d'avoir une trace de l'origine des coûts en fonction des quatre éléments cités ci-dessus. La méthode mise au point à partir de 1956 ouvre de nouvelles perspectives pour les utilisateurs de la comptabilité de gestion, « *la méthode leur donne un instrument d'analyse et de contrôle de gestion dont ils étaient, jusqu'à présent, dépourvus et sur le plan psychologique, son usage conduit à penser* « *prix de revient* » *et* « *rentabilité* »*, ouvrant ainsi la voie aux études approfondies de gestion* »[1].

L'utilisation des budgets d'exploitation nécessite le développement d'une comptabilité analytique détaillée tant pour les prévisions budgétaires que pour leur contrôle. Primitivement, les prévisions de charges étaient faites de façon empirique souvent par reconduction tacite des chiffres de l'année précédente en tenant compte éventuellement des prévisions de modifications, nous dit le rapport. L'auteur souligne l'absence d'extrapolations réellement motivées. A partir de 1956, mais le système ne fonctionnera réellement qu'à partir de 1959, une tentative de réforme a lieu, afin de regrouper les différentes charges dans des « *groupes fonctionnels* », c'est-à-dire des types d'ouvrages déterminés : groupe thermique de 125 MW, lignes de transport à 380 kV, postes MT/BT en cabines, etc. Ils représentent directement environ 80% des dépenses. Chaque groupe dispose d'un paramètre unitaire de mesure et parallèlement toutes les charges à prendre en considération pour l'élaboration budgétaire ont été découpées en « *charges fonctionnelles* »[2], lorsqu'elles pouvaient être rapprochées d'un élément d'exploitation mesurable et en « *charges non fonctionnelles* » dans le cas contraire. Un chef d'unité peut alors être en mesure d'expliquer les variations des postes considérés, la définition des masses complexes de dépenses n'étant plus aussi floue qu'auparavant. Cela est de nature à faciliter les prévisions puisque l'on dispose d'un indicateur d'activité et que des études de corrélation peuvent être menées afin de savoir comment vont évoluer les coûts. Il semble donc que la mise en évidence d'unités d'œuvre soit autant le fruit du désir d'un meilleur contrôle, les écarts pouvant être justifiés grâce à la connaissance de la loi des coûts, que celui de meilleures prévisions. Ces dernières étant faites de façon très empiriques, la direction cherche sans doute un moyen d'inciter les salariés à mieux les établir, en guidant leur choix grâce à des indicateurs dont on connaît la loi de variation. Concernant le développement de ce système de contrôle, M. Buphomène parle « *d'approximations successives* ». Le contrôle budgétaire s'est donc peu à peu mis en place.

[1] Ibid.
[2] Ibid.

Voilà ce que certains, désireux de mieux comprendre leurs actions, demandent en interne. Mais l'évolution du système budgétaire est aussi et surtout rendue inéluctable par le dérapage des comptes.

2/ Un dérapage prévisible des comptes

Des critiques se sont d'abord élevées contre les procédures habituelles de budgétisation de la société. Ainsi, un document[1], daté du 15 octobre 1956 et intitulé « *Etude d'une nouvelle forme de budget EDF* », décrit la situation telle qu'elle existe à cette date. Le budget comprend deux parties, un budget d'immobilisation qui s'insère dans le Plan national d'une part et un budget de dépenses et de recettes d'exploitation d'autre part. Ce sont des prévisions pour l'année à venir, établies à partir d'un très grand nombre d'hypothèses et qui doivent « *permettre de contrôler que les événements prévus sont respectés au long de ladite année* ». Et le document de continuer, « *mais, supputant l'avenir en considération du passé, le document que constitue le budget est tout désigné pour devenir également un élément d'analyse industrielle. Grâce à sa combinaison avec la comptabilité dont la forme analytique très poussée permet tous les regroupements de comptes désirables, il doit pouvoir faire ressortir - tant en prévisions - qu'en contrôle des écarts entre les prévisions et la réalité - des critères significatifs tels que : état du patrimoine, rendement des opérations effectuées, prix de revient aux différents stades de la production et de la distribution...* »[2]. Le budget actuel, souligne le document, n'est pas rigide car une unité peut obtenir l'autorisation d'un dépassement. Les qualités de cette méthode ont été soulignées par le rapport de la Cour des comptes de 1953 (IV[e] partie). Cette façon de procéder semble aux auteurs la seule possible depuis la nationalisation de 1946, car les entreprises intégrées dans le nouvel ensemble n'avaient pas de comptes suffisamment homogènes.

De plus, une note du 14 décembre 1956 qui porte sur les « *réflexions sur les budgets d'Electricité de France des années 1950 à 1955* »[3] souligne le pessimisme concernant les prévisions des cinq prochaines années. En effet, les quelques études de prospectives disponibles sur les coûts d'EDF montrent, dans les prochaines années, un déficit allant croissant. La question posée est alors de savoir si cela était perceptible avant, c'est-à-dire de 1950 à 1955. La note conclue par l'affirmative quoique le phénomène était à peine sensible du fait d'une conjoncture tout à fait favorable. Les raisons de cette

[1] 8911 I. EDF - GDF. Mise en place des budgets fonctionnels 1959-1960.
[2] Ibid.
[3] Ibid.

dégradation graduelle sont de quatre ordres : la hausse du coût du personnel, la hausse du coût du combustible, le poids accru des charges fiscales et l'apparition de charges financières de plus en plus élevées, du fait des investissements importants. Concernant le dérapage des comptes, une note du 15 décembre 1956 parle des « *errements financiers* » d'EDF qui continuent à servir de base aux prévisions quinquennales 1956-1961. Les annotations portées à la main sur un document du 14 novembre 1956 et analysant les raisons non officielles des « *errements financiers* » d'EDF, signalent l'existence de manipulations limitées et un esprit de sécurité et de marge. L'hydraulicité particulièrement favorable des années antérieures ayant « *par chance* » limité les problèmes. Les nouvelles méthodes de gestion visent à s'approprier le *slack* de la Compagnie. Une note[1] du 3 avril 1957 précise les tenants et aboutissants du nouveau budget qu'il s'agit de construire. Toutes les dépenses dites fonctionnelles doivent être des dépenses affectées et il ne doit y avoir « *aucune répartition arbitraire des dépenses* ».

Quelques temps plus tard, le 22 mai 1957, une étude[2] est faite, notamment par M. Blom, directeur adjoint, sans doute de F5, sur les prévisions budgétaires de 1961. Il suit une méthode dite « *fonctionnelle* » se basant sur la dernière année connue, à savoir 1956. Ses conclusions sont assez alarmistes et rejoignent les analyses précédentes. Il constate en effet un déséquilibre persistant entre l'augmentation des charges et des recettes. Les commentaires qui suivent cette étude[3] de juin 1957 ne rejettent pas ses conclusions mais posent un certain nombre de questions sur les causes des écarts constatés. Le terme même de budget fonctionnel est emprunté à une note intitulée « *Comment la Commission Hoover a conçu le budget fonctionnel* ? », document émanant des services financiers et juridiques et daté du 23 mai 1957. C'est un extrait de « T*he Hoover Commission report on organization of the executive branch of the Government, Mac Grow (sic) Hill Book - New York 1949* ». Les responsables présentant le rapport n'ont retenu que la partie concernant la « *Réforme budgétaire* ». Après avoir critiqué la présentation des budgets publics, le rapport propose un nouveau type de document, traduit par M. Dayre, Président de la commission « *administration et productivité* » par budget fonctionnel. L'objet de cette nouvelle présentation est de « *définir les fonctions, les activités, les programmes, au lieu de dresser des tableaux d'affectation ou d'autorisation d'achat* ». Le but est alors de mieux regrouper les différents services afin de savoir ce qu'il font exactement. Il est également à noter qu'une lettre du 20 mars

[1] 8911 I. EDF - GDF. Mise en place des budgets fonctionnels 1959-1960.
[2] 801066. EDF-GDF. Etudes Economiques générales. Dossier Decelle, Directeur des études économiques 1956-1957.
[3] Ibid.

1957 de M. Blom à M. Josselin (Pechiney) sollicite un rendez-vous . La réponse est positive, M. Josselin ayant eu l'accord de M. Benoit : la conversation peut-elle porter sur autre chose que le contrôle budgétaire[1] ? Voilà sommairement pour les sources d'inspiration.

Dans le nouveau budget, des hypothèses doivent être faites comme précédemment sur l'hydraulicité, la consommation d'énergie, etc. et ont pour but de recueillir des données sur le personnel, la consistance des ouvrages en fonctionnement, etc. Pour chaque service, on distingue la fonction technique, la fonction commerciale et le non fonctionnel, c'est-à-dire l'administratif. Une distinction plus fine est effectuée dans chaque catégorie, à savoir l'usine, le service commercial, les lignes, le poste et la direction générale. On assiste donc à la structuration des centres d'activité.

L'apparition en 1958 des disques diagrammes[2] qui accompagnent les documents de « *Prévisions de recettes et de dépenses* » témoigne de cette volonté de modernisation. La mise au point de ces documents nécessite une véritable analyse qui dépasse le cadre des budgets précédemment établis. Le disque diagramme d'évolution du résultat en fonction de la modification d'une hypothèse de base est un document astucieusement établi. Il fournit immédiatement l'impact de la modification de l'une des variables sur le résultat d'EDF. Il permet de répondre aux questions suivantes : que se passe-t-il si l'hydraulicité passe de 0,9 à 1,1, ou si les salaires augmentent de 10%, ou... ? Les postes considérés comme les plus importants sont seuls repris sur ce diagramme. Le résultat dépend de charges et de produits et seuls les plus importants et les plus significatifs ont dû être retenus ici :

- Le résultat est fonction décroissante des charges de personnel et des effectifs (cela doit être un poste très important et qui pose problème car il figure deux fois sous deux formes différentes) et des combustibles (prix de revient et consommation par kWh de charbon).
- Les deux autres éléments à prendre en compte sont le prix de vente de l'électricité et la consommation totale d'électricité.

3/ Un point de vue extérieur

Un point de vue extérieur nous livre des informations intéressantes sur les raisons qui ont pu pousser les cadres d'EDF à développer de nouvelles pratiques de gestion. Le

[1] René Josselin est responsable du contrôle budgétaire chez Pechiney à la même époque. Il a été interviewé par H. Zimnovitch et N. Berland en 1996. Voir Etude sur Pechiney.
[2] Se reporter à l'annexe où un exemple est présenté.

rapport de la commission de vérification des comptes des entreprises publiques[1] adopté par la commission, en assemblée plénière, le 29 juillet 1958 mais concernant les comptes 1956, souligne que « *les effectifs d'EDF marquent, depuis quelques années, une certaine tendance à l'accroissement ; l'activité en constante expansion de l'établissement peut expliquer sans doute le sens de cette évolution, mais il demeure nécessaire que celle-ci fasse l'objet d'une stricte surveillance.*
Les services de la distribution, qui utilisent de beaucoup le plus grand nombre d'agents, requièrent à cet égard, une attention particulière; l'établissement se préoccupe d'ailleurs à juste titre, des conditions d'emploi de ce personnel; des enquêtes générales sur la productivité des agents des divers centres ont lieu périodiquement; en outre des expériences très poussées, tendant à faire ressortir le coût d'opérations élémentaires par agent, sont actuellement en cours dans certains centres.
Prenant acte de ces initiatives, qui s'insèrent dans le cadre de la mise en œuvre progressive de méthodes de contrôle budgétaire, la Commission recommande qu'elles soient activement poursuivies, et que tous les efforts soient faits pour assurer une utilisation aussi économique et rationnelle que possible du personnel : il semble bien qu'au moins dans certains centres, des améliorations pourraient encore être obtenues »[2].

La volonté de mieux contrôler les frais de personnel est à remarquer. Le contrôle budgétaire est considéré comme étant en plein développement et participe à ce mouvement de rationalisation. Il s'agit donc bien d'exercer une pression sur les hommes et sur les coûts.

Concernant Gaz de France, les auteurs du rapport soulignent l'inflation des postes de charges, qui conduit GDF à une situation continuellement déficitaire. Il est alors préconisé de recourir à des méthodes de contrôle budgétaire, « *qui permettent de déceler et d'éliminer rapidement et avec sûreté les écarts anormaux constatés dans la gestion des unités locales* ». Les avancés de GDF en matière de contrôle budgétaire sont donc moindres que chez sa consœur d'EDF. La gestion s'en ressent au travers de comptes d'exploitation toujours gravement déficitaires. La question est alors de savoir ce qui explique l'avancée d'une technique dans l'une des branches de l'énergie et pas dans l'autre.

---

[1] 8910 K. EDF - GDF. Rapport sur les comptes et la gestion.
[2] Ibid.

De façon générale, on trouve dans la conclusion du rapport : « *une décentralisation suffisante est indispensable pour permettre aux directeurs ou chefs de service à l'échelon régional ou local de conserver et de développer leur sens de l'efficacité et leur esprit industriel. La mise en œuvre de méthodes modernes de contrôle budgétaire est d'ailleurs de nature à assurer une surveillance efficace des gestions décentralisées et à permettre d'en suivre et apprécier les résultats* ».

B- M. Boiteux et les Etudes Economiques Générales

Jusqu'en 1956, le service des études économiques générales s'intéresse plus à l'étude des conditions économiques de fonctionnement de l'entreprise qu'à l'examen de son fonctionnement interne. Une lettre[1] du 13 juin 1956 analyse son organisation. Il est dirigé jusqu'ici par M. Mainguy. Celui-ci ne fait pas d'étude sur *« l'économie même de l'entreprise (analyse des coûts, rentabilité etc.)* ». L'arrivée de M. Decelle comme directeur, assisté de deux directeurs-adjoints, M. Boiteux et M. Chevrier va changer cet état de fait. Deux départements sont alors créés, l'un concernant l'économie externe, l'autre concernant l'économie interne de EDF. Ce dernier va s'intéresser au développement des budgets.

A partir du 15 décembre 1957, la direction des études économiques générales[2] commence un travail sur les prévisions budgétaires afin de savoir pourquoi un certain nombre de dépenses ne varie pas proportionnellement au niveau d'activité. Ces études trouvent un début d'application à partir de 1959. L'arrivée de Marcel Boiteux dans ce service en 1956 semble avoir relancé les recherches en matière de prévisions, de long terme et de court terme, appliquées aux budgets. Des approches rigoureuses et scientifiques d'analyse de l'évolution des différentes charges et dépenses.

Un texte[3] du 1er juin 1959 rappelle quelques notions générales sur les formules d'analyse en matière de contrôle budgétaire[4]. Faisant d'abord le constat que la présentation de l'analyse des prévisions budgétaires a été modifiée, la direction des études économiques générales définit quelques principes méthodologiques ayant trait aux prévisions budgétaires. L'analyse et la comparaison éléments par éléments des

---

[1] 801066. EDF-GDF. Etudes Economiques générales. Dossier Decelle, Directeur des études économiques 1956-1957.
[2] 801072. EDF-GDF. Etudes Economiques générales.
[3] Ibid.
[4] Voir annexe pour un exemple de ces calculs.

prévisions et des réalisations nécessitent un certain nombre de précautions. Chaque élément de dépenses a d'abord été « *dilaté* » en fonction de la production d'énergie, c'est-à-dire en fonction du niveau d'activité, ce qui permet d'avoir une « *année de base* » comme référence, à laquelle seront comparées les réalisations de l'année en cours. Mais cette simple proportionnalité ne suffit pas et le rapport souligne que *« la comparaison élément par élément, permet l'identification et la connaissance des raisons qui expliquent ou sont la cause des écarts et des différences existant entre les résultats de l'année étudiée et ceux de l'année de base* ». Des paramètres ont été retenus pour représenter, pour chaque élément, « *l'influence et la valeur de chaque cause d'écarts* ». L'application de ces études porte alors sur la production hydraulique où l'on a retenu cinq chapitres d'analyse de dépenses :

- les annuités d'amortissement,
- les charges financières,
- les salaires,
- les dépenses d'entretien,
- les autres dépenses, regroupant tous les éléments difficilement modélisables.

Pour chacun de ces éléments, la direction définit de façon mathématique des lois d'évolution des dépenses. Ainsi, les charges de personnel varient en fonction d'éléments qui sont autant de paramètres à surveiller. Ceux-ci comprennent l'évolution du nombre d'agents, leur répartition entre les tâches d'état-major et d'exploitation, l'absentéisme, l'évolution du nombre d'agents nécessaires à la conduite d'une unité d'exploitation, l'évolution des prix des salaires directs, l'évolution de l'ancienneté du personnel, l'évolution de sa technicité, l'évolution du taux de charge des retraites, l'évolution du taux des charges sociales et l'évolution du taux des autres charges sociales et fiscales de personnel. La variation du montant de la masse salariale peut donc se comprendre comme l'évolution combinée de ces différents éléments. On dispose alors d'un moyen d'explication rationnelle de l'évolution des dépenses. Les charges financières dépendent quant à elles du taux de financement du marché, de l'autofinancement d'EDF, dépendant lui même pour sa composante amortissement de l'âge des immobilisations, de l'emploi des capitaux immobilisés pour l'exploitation et de l'emploi des capitaux dans les installations en service. Chaque poste est ainsi analysé « scientifiquement ». Outre ces évolutions poste par poste, des éléments font varier l'ensemble des dépenses en agissant sur le niveau d'activité, ce sont les stocks d'énergie, l'hydraulicité, les pertes d'énergie et les mises en service d'ouvrages en cours d'exercice.

Le même exercice avait d'abord été fait pour la production thermique le 20 février 1959. Dans ce document[1], on apprend que la motivation de ces travaux est « *de rechercher dans quelle mesure, et d'expliquer pour quelles raisons, les dépenses de ce Service s'écartent de la règle de proportionnalité par rapport aux quantités d'énergie produite annuellement* ». Les dépenses de ce service dépendent alors d'une trentaine de paramètres. L'année qui sert de référence pour ces études est 1957, pour laquelle, des chiffres comptables, éventuellement corrigés, ont été utilisés. La première application a lieu en 1961 pour les trois services : la production thermique, la production hydraulique et le transport et mouvement d'énergie.

En adoptant une rigueur scientifique dans l'analyse des écarts, le service des études économiques générales contribue à tracer une voie possible d'évolution du contrôle budgétaire. Le développement de ce dernier s'est toutefois réalisé de façon plus traditionnelle par le seul intermédiaire du service F5. Mais les travaux des études économiques n'ont pu être sans effet quant aux bouleversements qui touche le contrôle à cette époque à EDF. Il semble donc que les budgets fonctionnels l'emportent sans que l'on sache s'il y a eu véritablement une lutte.

C- Les budgets fonctionnels

C'est le mode de contrôle budgétaire retenu par EDF et qui permet l'informatisation de la procédure budgétaire.

1/ Les premiers budgets fonctionnels

Le 28 avril 1960 est développé devant la commission des finances[2] *un « essai de présentation d'un budget fonctionnel d'exploitation* » par le service F5. Des études préalables ont eu lieu depuis longtemps (en 1956, 1957, 1958), mais ce n'est que 1959-1960 que se concrétise cette approche. L'un des problèmes essentiels se posant pour le développement du contrôle budgétaire à grande échelle est celui de la mécanisation et de l'informatisation. Une note de F5 du 27 juin 1960 concernant le budget fonctionnel et l'analyse des charges fonctionnelles précise encore comment doit fonctionner la

[1] 801072. EDF-GDF. Etudes Economiques générales.
[2] 8911 I. EDF - GDF. Mise en place des budgets fonctionnels 1959-1960.

« *gestion budgétaire* »[1]. Celle-ci doit fournir aux organes les plus proches de l'exécution tous les renseignements utiles à une bonne gestion, leur permettant de savoir comment améliorer certaines opérations ou certains chantiers et comment ils se situent par rapport aux objectifs généraux. « *Le contrôle de la réalisation de ces prévisions et l'examen des écarts constatés, constituent l'essence de la gestion budgétaire* ». La fréquence du contrôle est le semestre, des écarts seront mis en évidence et les responsables hiérarchiques se renseigneront sur leurs causes.

Le rapport[2] sur les comptes et la gestion de 1960, écrit vraisemblablement en 1962 souligne dans la partie consacrée aux budgets fonctionnels que des travaux sont en cours depuis trois ans. C'est pour la production thermique que les travaux sont les plus avancés. On utilise des coûts de remplacement pour l'évaluation du coût d'utilisation du capital. L'analyse de l'évolution des coûts unitaires de 1959 à 1961 permet notamment de faire la part entre les variations dues aux conditions économiques et celles dues à d'autres facteurs. Concernant la production hydraulique, les difficultés rencontrées n'ont pas permis une extension de l'étude. Seuls 9% des coûts de la comptabilité analytique sont concernés par le nouveau budget fonctionnel, ce qui représente une part assez faible. Dans les activités transport, répartition et distribution, les travaux sont bien avancés sans être encore tout à fait complets. Dans la distribution, les chefs d'unité ont élevé des objections à la nouvelle méthode car elle oblige à rechercher des explications aux importantes disparités constatées d'un centre à l'autre. Les résultats, de cette comparaison systématique et de cette amélioration par les différents responsables de leur propre résultat, ne sont pas attendus, par les auteurs du rapport, avant 1964.

Donc, malgré un effort évident pour développer le contrôle budgétaire, il semble que des réticences importantes et des freins de la part de certains opérationnels se fassent jour. On mesure ici toute la limite du développement du contrôle à EDF. Les cadres de la direction cherchent à renforcer leur pouvoir, avec un contrôle accru, ce à quoi les opérationnels rechignent.

2/ Le développement de l'informatisation des budgets

En 1961, est envisagée la mécanisation des opérations de l'enquête budgétaire[3]. Des essais expérimentaux ont été menés dans les GRPT sud-est, le plus complet, sud-ouest

[1] Ibid.
[2] 8910 K. EDF - GDF. Rapport sur les comptes et la gestion.
[3] 800420. EDF - GDF. Développement d'une nouvelle méthode budgétaire 1961-1965.

et ouest ainsi qu'au CRT est. Le GRPT sud-est a établi un document reprenant « *l'établissement des prévisions budgétaires d'après la méthode mécanographique* ». On y apprend que l'unité d'analyse et d'établissement des prévisions budgétaires est le « *service* », où les charges sont classées par nature, et non par fonction, cette idée ayant été écartée. Cette solution avait été retenue pour la mécanographie compte tenu des pratiques déjà existantes. En effet, les « *Groupes de Production Thermique sont [déjà] tenus d'éclater leurs prévisions au niveau de la centrale ou du service* ». La mise en place de la mécanographie s'accompagne de commentaires et d'analyses sur la façon dont était effectué le contrôle budgétaire. « *Il convient, tout d'abord, de préciser que la préparation du budget s'intègre étroitement dans le cadre de la décentralisation par centrale du contrôle budgétaire préconisée par le service central de la PRODUCTION THERMIQUE. Ce souci est concrétisé par la présentation de documents mensuels d'analyse de dépenses d'exploitation repérés Peg-Board 473, qui fait apparaître par chapitre de dépenses les prévisions budgétaires en N/12°, ainsi que les écarts entre les dépenses réelles et les prévisions. Il est bien évident que si l'on veut demander en cours d'année, à un chef de centrale d'expliquer les écarts, tout au moins ceux constatés, à propos de dépenses sur lesquels il a une action, il est indispensable que l'établissement de ces mêmes prévisions soit fait dans le cadre strict du document sur lequel apparaissent ces écarts. Il en découle donc, pour un groupe thermique, la nécessité impérative d'établir des prévisions budgétaires détaillées :*

par centrale
par compte analytique et
par nature de dépenses »[1].

Les prévisions budgétaires, en 1961, sont intégrées à la comptabilité générale et à la comptabilité analytique. Ce sont les comptables qui s'en occupent. La modernisation qui est proposée, via une mécanisation, correspond aux désirs d'actualiser plus facilement en cours d'année les prévisions de façon à intégrer les derniers éléments de situation.

Pour l'année 1961, le rapport sur les comptes et la gestion[2] nous livre encore de précieuses informations et remarques sur les budgets fonctionnels. C'est toujours la production thermique qui se prête le mieux au développement du contrôle budgétaire. Dans les autres domaines, les résultats sont encore peu probants, sans doute parce que la production thermique est la plus prévisible et la plus stable. L'hydraulique dépend trop

[1] Ibid.
[2] 8910 L. EDF - GDF. Rapport sur les comptes et la gestion.

des conditions climatiques ; le transport et la répartition, où seul l'entretien a été pris en compte, semblent poser problème pour des raisons non précisés. La distribution pose également de grands problèmes.

Le rapport continue en insistant sur le fait qu'un véritable budget fonctionnel n'est pas encore mis en place. Le principal attrait de la méthode réside dans l'intérêt, obligatoire le plus souvent mais aussi de plus en plus volontaire, que lui portent les services et les chefs d'unité. Et la direction d'EDF d'en conclure : « *C'est peut-être davantage dans cette formation progressive d'un état d'esprit que par des réalisations concrètes encore imparfaites et surtout très partielles que les travaux actuels sont de nature à conduire à une amélioration progressive de la gestion. Telle pourrait bien être l'orientation actuelle des Services du Budget de l'Etablissement* »[1]. Le contrôle budgétaire apparaît donc surtout comme un outil pédagogique susceptible de convertir les différents chefs de service aux logiques de rationalisation. Cela peut sans doute permettre de comprendre pourquoi on insiste particulièrement, à cette époque, sur l'aspect motivant et psychologique du contrôle budgétaire. Au départ, on est face à l'utopie d'une maîtrise et du contrôle des coûts et des individus. Elle se révèle difficile à mettre en place mais elle reste bénéfique car elle met sous tension l'organisation et sensibilise les individus.

Le rapport précise que « *dans le domaine de la distribution, où ces travaux s'avèrent particulièrement difficiles, et laborieux, en raison de la multiplicité et de la dispersion tant des activités du personnel que des ouvrages exploités, la méthode, des « coûts par acte d'exploitation » déterminés à partir d'informations saisies à la base même et centralisées quotidiennement à la subdivision, parait appelée, quand elle pourra être définitivement assise et généralisée, à rendre de grands services. Elle devrait, en effet, dans l'esprit de ses promoteurs, permettre, par simple sommation des coûts élémentaires, l'établissement et le perfectionnement de la comptabilité analytique, de tableaux de bord pour chaque échelon hiérarchique, de bilans techniques, économiques et financiers par ouvrages, permettant de mieux orienter les programmes* »[2]. Ces propos illustrent bien les difficultés rencontrées avec la distribution, liées à la multiplicité et à la dispersion des activités. On retrouve également la difficulté à mettre sous contrôle budgétaire les activités de l'aval, proches de la distribution, alors que les activités amont sans doute plus stables sont les premières à développer du contrôle. Une idée qui peut expliquer pourquoi le contrôle budgétaire s'est développé plus lentement dans la distribution qu'ailleurs semble être la difficulté à prévoir (Beltran et al., 1985). La

[1] Ibid.
[2] Ibid.

défense des crédits de Distribution n'est pas aisée. En témoigne André Decelle, responsable de la distribution après la réforme de 1956 : « *Pour l'équipement et le transport, on pouvait dire aux Finances qu'étant donné les investissements en équipements qui ont été autorisés, il faut un financement adéquat et le calcul est simple à faire. Pour la distribution, la qualité du service intervient et c'est un critère très subjectif qui ne risque pas d'entraîner de coupures de courant* » (Ibid., 1985).

Le but du contrôle budgétaire retenu semble être la baisse des dépenses, il faut savoir ce que « *font exactement les services* »[1] avec l'argent qui leur est alloué (document du 1er juin 1962, groupe de travail « *budget d'exploitation* »). Des prévisions annuelles sont établies, pour être ensuite découpées mensuellement. Cette période ne semble pas, à l'expérience, la plus appropriée aux auteurs de la note qui observent que les prévisions mensuelles varient en fonction de « *circonstances indépendantes de l'exploitation, comme par exemple des conditions atmosphériques ou de l'hydraulicité* »[2], les prévisions annuelles permettent la compensation d'un certain nombre d'accidents. On distingue alors les coûts fixes, sur lesquels on ne peut agir à court terme, des coûts variables que l'on peut comprimer. Les auteurs y voient un moyen de réduire de façon systématique les frais de fonctionnement des groupes. Une note[3] d'avril 1962 précise également que « *le but des prévisions budgétaires étant de permettre une orientation de la gestion au niveau de l'exploitant comme à celui de la direction, il y lieu de rechercher les meilleurs moyens d'atteindre ces objectifs* ». Pour cela, deux problèmes sont distingués, l'établissement des prévisions d'une part et leur exploitation d'autre part. Ces différentes opérations sont résolues de manière différente selon les services. Le but du comité est alors de mettre de l'ordre et de rationaliser les différentes façons de faire. Certains services s'appuient exclusivement sur la comptabilité générale pour établir les prévisions et les contrôler alors que d'autres ne se servent que de la comptabilité analytique. Dans tous les cas, selon une note du 15 février 1962, « *l'enquête budgétaire apparaît trop détaillée sur beaucoup de points vraiment particuliers. Un premier travail doit consister à la simplifier en supprimant le plus de détail possible, étant entendu, qu'en cas de demande de précisions par un administrateur ou un représentant des Autorités de tutelle sur un point de détail du budget, il serait fait une détermination approchée au moyen des bilans des années précédentes* »[4]. Le contrôle budgétaire s'apprête à cette date à être remanié dans le sens d'une simplification. Il s'agit d'aller plus vite et d'accroître la flexibilité de la procédure

[1] 800420. EDF - GDF. Développement d'une nouvelle méthode budgétaire 1961-1965.
[2] Ibid.
[3] Ibid.
[4] Ibid.

budgétaire. Le rapport poursuit en expliquant comment pourraient être utilisées ces prévisions budgétaires : « *des règles simples sont à fixer pour suivre, en cours d'année la progression des dépenses par rapport aux prévisions budgétaires. Le contrôle budgétaire, considéré comme un moyen de gestion prévisionnelle, devrait être intégré aux autres moyens existants ou projetés d'analyse de gestion. Son intérêt particulier réside dans l'élément dynamique qu'il comporte. Il y aura lieu de définir dans quelles conditions s'effectuera ce contrôle budgétaire qui est, avant tout, un auto-contrôle : niveau, cadre, périodicité, analyse des écarts, conséquence à en tirer* ». Ceci indique que les prévisions budgétaires n'étaient, jusqu'en 1962, utilisées que de façon globale pour satisfaire à l'équilibre prévisionnel des comptes. Des contrôles mensuels sont effectués au niveau de chaque service, mais sans cohérence d'ensemble au niveau du groupe, chaque service a sa propre méthode, pour vérifier que les différentes activités se situent toujours dans le cadre des prévisions effectuées. L'analyse des écarts et leurs justifications ne doivent pas être systématiques. On commence à se rapprocher à partir de cette date des standards usuels d'utilisation du contrôle budgétaire : d'un outil de surveillance, il devient un outil de gestion et d'auto surveillance.

3/ Limites de la mise en place des budgets fonctionnels

Une note du 7 juin 1962 émanant de M. Node-Langlois[1] fait le point sur les pratiques des différents groupes de la production hydraulique. Elles sont très diverses. En ce qui concerne les prévisions, on trouve « *de la formule dite du simple budget de reconduction, tenant compte de l'évaluation de facteurs économiques, jusqu'à des analyses plus ou moins poussées de certains chapitres de dépenses* ». Pour le « *contrôle : des vérifications globales à d'autres plus détaillées, avec des cadences assez variables* ». Cela rajoute bien à notre compréhension du fonctionnement du contrôle budgétaire des années cinquante à EDF-GDF. Une forme très souple de contrôle budgétaire existe que l'on cherche à rendre plus systématique à partir du début des années soixante. Rapidement, selon une note[2] du 13 juin 1963, le constat est fait que l'établissement des prévisions étaient dans les années cinquante et au début des années soixante, des actes « *très empiriques et formels* ». Autre façon de dire qu'ils étaient de peu d'utilité, approximatifs, et qu'il convenait de recourir à des pratiques plus scientifiques.

---

[1] Ibid.
[2] Ibid.

Le groupe de travail propose, selon une note[1] du 17 juin 1963, que la gestion budgétaire soit un moyen de « *collaboration étroite des Chefs de Sous-groupes, des Chefs de Services Administratifs et Comptables et bien entendu des Etats-majors de Centres* ». « *Elle doit amener l'exploitant à s'interroger sur les besoins particuliers de son cercle d'action* » et « *au niveau des directions Centrales et de la direction des Services financiers, elle doit permettre de décider des programmes généraux jugés nécessaires, d'en connaître le coût financier de leur réalisation et le cas échéant, sur les choix éventuels si des contraintes venaient à se manifester* ». Les budgets et leur contrôle se recentrent en interne, afin d'associer plus étroitement les différents intervenants en les motivant et en leur donnant un véritable outil de gestion. L'entreprise cherche à développer un contrôle budgétaire plus orthodoxe.

Le rôle de justification des budgets qui était l'une de leurs raisons d'être en 1946 n'a toutefois pas entièrement disparu. Une lettre[2] du 17 décembre 1962 cite le décret du 9 août 1953 qui demande l'approbation du Ministre des Finances et celui de l'Industrie, il vient s'ajouter au décret de 1949 pris en application de l'art. 20 de la Loi du 8 avril 1946. Ce document assez tardif distingue encore deux usages pour les budgets : un usage externe pour les organismes de tutelle publique et un usage interne :

« - <u>*Budget d'exploitation*</u> - *Ce budget est préparé en Novembre de chaque année, après enquête lancée dans toutes les unités, en août. Les renseignements donnés par les unités qui portent sur les résultats probables de l'année en cours et les résultats prévisionnels de l'année suivante, sont totalisés. Les totaux sont contrôlés, critiqués et examinés, avec chacune des directions intéressées. Des modifications sérieuses sont apportées à la suite de ces opérations. Les résultats globaux sont soumis à la direction générale qui donne son avis et apporte généralement quelques autres modifications. C'est le budget ainsi établi qui est présenté au Conseil d'administration* ».

Puis de préciser, « *En matière d'exploitation, un correctif est apporté aux prévisions d'origine, à la fin de chaque mois. Ce correctif comporte deux éléments :*
- l'un enregistrant les événements extérieurs susceptibles de modifier « *dans l'avenir* » *le niveau des prévisions faites (cours des matériaux, tarifs des transports, salaires, etc.).*
- l'autre enregistrant les événements internes au fur et à mesure de leur connaissance (hydraulicité, ventes d'énergie, dépenses réelles d'exploitation, etc.) »[3].

Une note du 27 février 1963 commente les perspectives du budget[4] et confirme la survivance de vieilles pratiques. Les dépenses augmentent chaque année en moyenne de 10% alors que les recettes croissent au taux de 8%. Le déficit ne peut que s'accroître d'année en année. Un relèvement des tarifs est nécessaire pour sortir de l'impasse. Cela

[1] Ibid.
[2] 8911 D. EDF - GDF. Budget 1961 et 1962 Electricité de France.
[3] Ibid.
[4] Ibid.

est possible plaide le service F5 car les tarifs d'EDF sont parmi les plus faibles d'Europe.

Toute l’histoire du contrôle budgétaire chez EDF est donc placé sous le signe de la recherche perpétuelle d’un équilibre des comptes. Cela induit des comportements particuliers, et notamment une totale ambiguïté, largement évoquée, sur le concept même de budget et de contrôle budgétaire. Toutefois, il semble bien qu’au milieu des années soixante ce dilemme soit en passe d’être dépassé.

TOTAL - CFP

La Compagnie Française des Pétroles, la CFP qui prend plus tard le nom de Total, est un cas original, ayant posé quelques difficultés dans sa réalisation. Les archives ont révélé peu de chose sur la naissance du contrôle budgétaire. Le peu d'information découvert a permis d'écrire une ébauche d'histoire ayant ensuite servi de base de discussion avec d'anciens responsables[1]. Notre première version de l'histoire du contrôle budgétaire à la CFP cherchait des influences américaines, des discussions sur l'implantation du contrôle budgétaire ou encore l'hostilité d'opérationnels ou d'autres groupes sociaux. Notre démarche était guidé par ce que nous avions pu observé dans les autres sociétés. Mais rien de tout cela ne figure dans les archives de la société, ce qui semble surprenant de prime abord et riche d'intérêt dans un second temps. La CFP serait donc un cas différent de ceux traité jusqu'à présent L'entretien avec les anciens responsables a justement confirmé toutes les différences que présente Total. L'apparente pauvreté du cas ne doit pas faire illusion. C'est tout d'abord parce que Total est une entreprise très éclatée et que peu d'archives sont conservées au siège que nous avons si peu d'information. Ensuite, le métier particulier du groupe induit des pratiques de gestion différentes de celles entrevues jusqu'à présent. Total est une société holding contrôlant, du moins pour l'activité distribution que nous avons examiné, une multitude de filiale en France et à l'étranger. Et, c'est précisément ce qui rend le cas intéressant.

Le contrôle budgétaire s'est développé chez Total à partir du milieu des années cinquante, à une époque où ont lieu des changements importants dans le mode de fonctionnement de l'entreprise suite au développement de filiales de distribution à l'étranger. Les contrôle budgétaire est apparu « de façon naturelle » comme la meilleure façon de gérer la compagnie. Il s'est effectivement imposé sans heurt apparent et très rapidement. Cela semble essentiellement tenir à trois raisons :

- La structure particulière de la CFP. C'est un *holding* où le siège social contrôle un grand nombre de filiales. Le lien entre les deux est parfois simplement de nature financière.
- La date tardive du développement du contrôle budgétaire, à partir de 1956-1958, à une époque où d'autres raffinent déjà leurs procédures.
- Le caractère d'entreprise internationale de la CFP avec toutes les conséquences que cela implique.

[1] Entretien mené par l'auteur le 27 janvier 1997 avec MM. Etienne Dalemont et Claude Lacaussade.

Un rapide historique de la CFP est d'abord nécessaire pour bien comprendre le développement du contrôle budgétaire dans les années cinquante. Il apparaît, à la lumière de cette histoire, que la procédure budgétaire fasse partie de la culture de l'entreprise.

§1- LES PREMIÈRES ANNÉES DE LA CFP

La Compagnie Française des Pétroles est une société relativement jeune[1]. Sa création est postérieure à la Première Guerre mondiale, après que la France eut récupéré une partie des droits de l'Allemagne dans les champs de pétrole irakien. Dans les années vingt, un consortium est créé afin d'exploiter ces gisements situés au Moyen-Orient. Il s'agit de l'Irak Petroleum Company (IPC) dont la CFP est l'actionnaire représentant la France. Parallèlement, la gestion de la CFP est confiée à Ernest Mercier par le gouvernement français avec pour mission d'assurer l'indépendance en pétrole du pays. Celui-ci va œuvrer jusqu'en 1940 à cette tâche. Afin d'exploiter le brut en provenance de l'IPC, il est créé en 1933 et 1935 deux raffineries, l'une en Normandie et l'autre en Provence. Elles sont gérées par la Compagnie Française de Raffinage[2] (CFR), indépendante de la CFP bien que cette dernière en soit actionnaire. Enfin, la Compagnie Navale des Pétroles (CNP) a pour mission d'acheminer le brut à travers la Méditerranée.

La CFP prend une part relativement faible à la gestion de l'IPC. Celle-ci est assurée sur place en Irak, pour les opérations techniques, et à Londres, pour les relations entre les différents partenaires. La CFP gère donc essentiellement des intérêts financiers et a une vocation internationale, ce qui est loin d'être neutre pour son développement futur. Les rapports d'activité qu'elle reçoit, afin de surveiller l'activité de l'IPC, sont des budgets de dépenses d'investissement et de dépenses d'exploitation[3]. Les premiers rapports datent de 1930. Ils sont relativement sommaires et fournissent peu d'explications sur les dépenses. On rapproche deux colonnes, l'une contenant le budget annuel et l'autre les dépenses engagés pour chaque chapitre à la date du rapport. Mais ces pratiques semblent avoir eu assez peu d'influence sur les pratiques de gestion de la CFP elle-même. Elles créent au mieux une culture du budget et sont de nature à faciliter le

---

[1] Pour une histoire plus complète, se référer au livre d'Emmanuel Catta (1990).
[2] Les archives de cette société sont malheureusement inaccessibles car non classées. Nous n'avons donc pas d'informations la concernant.
[3] Archives Total IPC 3 Monthly reports 35/38.

développement ultérieur du contrôle budgétaire Cette situation assez fruste subsiste jusque vers 1950.

Après la guerre, la CFP a du se battre pour faire valoir à nouveau ses droits dans l'IPC. Elle en avait été naturellement privée par les alliés, pour des raisons évidentes, tant que le territoire français était sous occupation allemande. Cette difficulté de la CFP à s'imposer à ses anciens partenaires en dit long sur la confiance réciproque qu'ils peuvent s'accorder et justifie que des procédures rigoureuses de surveillance soient mises en place. La CFP récupère ainsi des droits à la production de 23,75% dans l'IPC qu'elle paye au prix d'exploitation. Elle peut toutefois acheter des quantités supplémentaires à ses partenaires et dans ce cas, elle paye le « *half way price* » qui est une moyenne entre le prix de production de l'IPC et le prix du marché. Les « *Heads of Agreement* » signés à Londres[1] en 1948 établissent un nouveau mode de répartition de la production. D'après le nouveau système, le plan de production est établi pour 5 ans et signifié environ 4 ans à l'avance aux actionnaires de l'IPC. Le secteur pétrolier présente donc une caractéristique importante, il est régi par des accords de longue durée entre des partenaires qui ont à gérer en commun des intérêts identiques.

Cette particularité se retrouve également dans les autres activités de la CFP. Elle opère sur des marchés très encadrés, à cycle d'investissement long et où la programmation des activités est quasiment inévitable. Le marché du pétrole en France est dès le départ très encadré[2]. Les importations sont sévèrement contrôlées par l'Etat. Les autorisations d'importations ont d'abord été accordées pour 20 ans (les A20) puis sont venues les A13, et enfin les A10. Elles s'appliquent à plusieurs catégories de produits. Au départ, la CFP a été autorisée « *à importer un tonnage de pétrole brut correspondant à 25% de l'ensemble des déclarations annuelles de produits finis consommés en France* »[3]. L'exercice de l'activité est donc sévèrement contrôlé par l'Etat.

L'implantation de nouvelles stations-service est également réglementée :

- règle de l'implantation par rapport aux stations existantes,
- règle du contingentement en fonction des autorisations d'importation,
- règle de substitution en vue de moderniser le réseau.

---

[1] Archives Total 92AA091/73. Historique groupe Total.
[2] Archives Total 92AA091/72. Historique 57/72, Rapports de stages divers.
[3] Ibid.

Il faut également souligner la lourdeur du processus industriel de l'activité de raffinage : « *on peut admettre que toute augmentation importante de consommation, non prévue au moins six mois à l'avance, ne pourra être satisfaite, et que toute diminution importante de consommation d'un seul produit, non prévue assez à l'avance, peut entraîner pour le raffineur de lourdes pertes, et peut-être même provoquer l'arrêt des unités. C'est là l'une des servitudes inhérentes à la profession* » [1].

Avant les années cinquante, il existe à la CFP une culture budgétaire dont il est difficile de savoir si elle influence les pratiques de gestion de l'entreprise. Les notions de plan de production et de programmation de l'activité sont également au centre des préoccupations de l'entreprise. Rien d'étonnant à ce qu'elle adopte facilement le contrôle budgétaire pour son activité de distribution.

§2- LES ORIGINES DE L'IMPLANTATION DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE À LA CFP-DISTRIBUTION

Le contrôle budgétaire est apparu assez naturellement[2] à la CFP au milieu des années cinquante. Pour des raisons d'accès à l'information, nous nous intéresserons exclusivement à l'activité de distribution dans l'aval du secteur (raffinage-distribution).

A partir de 1952, la compagnie voit son accès au pétrole brut subitement augmenté par un ensemble de facteurs divers : mise en service de plus gros *pipe-lines* et accès aux champs de pétrole iraniens après la crise entre la British Petroleum (BP) et le gouvernement de ce pays. Les ressources de la CFP deviennent supérieures aux capacités d'absorption du marché français. La décision est donc prise de développer des débouchés hors de France. C'est à cette époque que la société commence à approvisionner en brut le Japon, l'Afrique francophone, etc. Pour ce faire sont souvent créées ou rachetées des filiales de distribution, qu'il s'agit pour Paris de contrôler, tout en leur laissant le maximum de liberté pour faire face aux contraintes locales. La solution qui s'impose alors d'elle-même est le contrôle budgétaire.

Il n'y a pas eu de révolution du contrôle budgétaire à la CFP à l'instar de ce qui a pu se passer pour les autres sociétés étudiées dans cette thèse. La solution budgétaire s'est imposée d'elle même. Il faut sans doute y voir le caractère particulier de Total, qui est

[1] Archives Total 92AA060/262. Historique CFR 1929-1974 et entretien mené par l'auteur le 27 janvier 1997 avec MM. Etienne Dalemont et Claude Lacaussade.
[2] Entretien mené par l'auteur le 27 janvier 1997 avec MM. Etienne Dalemont et Claude Lacaussade.

une entreprise, dès son origine, tourné vers l'international. Elle a ainsi bénéficié de l'exemple de ses prédécesseurs, notamment américains, qu'elle côtoie dans le cadre de l'IPC. Les cadres interrogés n'ont pas le souvenir d'un fait particulier majeur ayant permis le développement du contrôle budgétaire. Certes, des consultants ont été recrutés, des livres ont été consultés, les séminaires de la Cégos ont été fréquentés, des voyages aux Etats-Unis ont eu lieu et ont permis de se rendre compte de l'expérience des entreprises américaines. Mais aucun de ces faits ne semblent devoir l'emporter sur les autres. Total aurait adopté le contrôle budgétaire comme une solution naturelle.

Nous en avons un bon exemple avec le voyage qu'entreprend Etienne Dalemont aux Etats-Unis en 1953. Celui qui développe le contrôle budgétaire dans l'activité distribution à partir de 1956 visite deux sociétés pétrolières[1], la Standard Oil Cy (New Jersey) et la Standard Oil Cy of California. Il s'intéresse aux problèmes d'organisation de ces compagnies. Il a tout d'abord apprécié leur esprit de coordination et de coopération, rendus possible grâce à l'importance accordée aux valeurs collectives. Ce qu'il a observé lui semble valoir pour la CFP, si celle-ci change un jour de taille et doit par conséquent aussi changer de structure. Au retour, il rédige cinq rapports qui décrivent : le « *group management* » (rapport 1) et son application à la Standard Oil Cy (New Jersey), le « *department of organization* » (rapport 2) , le département de « *l'engineering* » (rapport 3), le « management guide » (rapport 4) et le contrôle budgétaire (rapport 5) de la Standard Oil Cy of California.

Le premier rapport s'intéresse aux modes de direction d'un holding et à la prise de décision grâce à des comités. Ceci permet à *la Jersey* d'assurer la coordination nécessaire à la bonne marche de ses activités. Le second rapport examine le service « *department of organization* » qui a pour mission de réfléchir au développement continuel de l'organisation. Le troisième rapport s'intéresse essentiellement à l'organisation du service d'engineering qui est un service fonctionnel chargé de la bonne conduite des projets du groupe. Il doit également « *assurer le contrôle des engagements budgétaires* » sans que l'on sache réellement s'il s'agit de budgets d'exploitation ou d'investissement. Le quatrième rapport décrit la façon dont les activités et les responsabilités de chacun sont définies et clarifiées, le but étant d'appliquer les techniques de « *job description* ». Le cinquième rapport concerne le contrôle budgétaire et décrit le système de la Standard Oil Cy of California. Chaque division établit des budgets d'investissement et d'exploitation avec une perspective à cinq ans. Les objectifs

[1] Archives Total 86.12/12. Voyage de M. Dalemont, secrétaire général de Total CFP aux Etats-Unis en septembre/octobre 1953.

sont fixés par le Président en accord avec le Board. M. Dalemont semble surtout retenir de ce système le contrôle et la maîtrise des investissements qu'il permet. L'existence du contrôle budgétaire ne lui semble ni nouveau, ni extraordinaire.

Cet ensemble de rapports s'intéresse donc à l'organisation de l'entreprise. Le contrôle budgétaire n'est qu'un aspect de celle-ci, mais ce n'est pas lui qui suscite le plus d'intérêt. Il est surtout perçu comme un moyen de maîtriser les dépenses d'investissement. C'est pourtant après cette date, et sous l'impulsion de M. Dalemont, que le contrôle budgétaire se développe au siège social du groupe. A partir de 1955-1956, les exemples sont nombreux.

§3- LA FORME DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

Le contrôle budgétaire sert avant toute chose à contrôler les filiales de distribution, essentiellement étrangères, de la compagnie. Cela explique que les archives du siège soient relativement muettes concernant les modes de gestion en général et le contrôle budgétaire en particulier. Tout se passe ailleurs, les filiales rendent compte à Paris mais sont autonomes dans leur gestion. Les archives du siège ne comprennent donc pas les péripéties du contrôle budgétaire dans les filiales. Nous trouvons les instructions données par le siège social aux filiales pour harmoniser leur présentation, mais nous n'avons pas d'exemples précis de contrôle budgétaire.

Jusqu'à la fin des années cinquante, c'est surtout la surveillance des dépenses d'investissement qui préoccupe la direction de Total. Les budgets et leur contrôle servent alors à contenir le développement des différents projets. Le contrôle budgétaire d'exploitation n'est toutefois pas en reste. Les résultats des filiales sont surveillés et les écarts font l'objet de justifications.

Un ensemble de notes internes traitent du contrôle budgétaire[1]. Ce sont des instructions envoyées par le siège aux filiales, afin de leur indiquer la marche à suivre dans l'établissement des budgets Celle du 18 octobre 1955 fixe les règles de contrôle budgétaire des investissements. Celle du 18 novembre 1955 a défini la forme que devait prendre les budgets et comptes d'exploitation des filiales de distribution. Ces deux notes sont intéressantes car elles sont les premières à prouver l'existence d'un système budgétaire mais elles nous apprennent peu de choses concrètes. On semble imposer le

[1] Archives Total 86.15/12 Archives de la DF.

contrôle budgétaire aux activités de distribution pour surveiller les marges de chacune des filiales. Les prix des produits étant en général réglementés, les quantités en augmentation constantes, il reste donc à surveiller les coûts afin de maintenir la marge. Les prévisions budgétaires qui sont réalisées s'intègrent dans un plan à plus long terme, en général de cinq ans.

Une note[1] du 21 novembre 1955 précise les documents qui doivent être envoyés par les filiales de distribution. Nous trouvons des états de prévisions et des états de réalisation. On trouve parmi les états de prévision :

- des programmes quinquennaux,
- des budgets d'investissements,
- **des budgets d'exploitation** établis sur une base annuelle et comprenant des marges de distribution, des frais d'exploitation classés par nature, des ristournes, des comptes d'exploitation et des commentaires du budget d'exploitation,
- une section trésorerie.

Les états de réalisations comprennent :

- des renseignements commerciaux et administratifs,
- **des résultats** comprenant les marges de distribution, les frais d'exploitation classés par nature, les ristournes et les comptes d'exploitation,
- les investissements,
- des chiffres comptables,
- un rapport général.

Les chiffres du réalisé et des prévisions sont comparés mois par mois. Le contrôle budgétaire est donc imposé aux filiales.

Le circuit administratif de constitution des budgets est défini par une note[2] du 19 janvier 1956 sur les autorisations budgétaires. Elle donne les étapes à suivre. Ce sont les sociétés d'exploitation (les filiales) et les directions opérationnelles qui préparent les budgets. Elles les transmettent aux directions de zone qui les font parvenir au siège où

---

[1] Archives Total 86.15/12 Archives de la DF.
[2] Ibid.

ils sont discutés et éventuellement modifiés dans le cadre d'arbitrage. *In fine*, les budgets doivent être signés par le PDG et visés par M. Dalemont. Sont surtout concernées les autorisations de programme car la direction donne son accord sur les tâches à effectuer. Un document[1] de janvier 1956, émanant du secrétariat général et commentant les prévisions budgétaires des bureaux et succursales à l'étranger précise que « *le budget a pour but de préciser les besoins nets en trésorerie de chaque bureau pendant le trimestre ou l'année considérée. (...) Afin de permettre un contrôle facile de son exécution, la présentation du budget devra comporter les mêmes postes que ceux présentés par le plan comptable* ». Ce budget concerne les investissements et les frais d'exploitation.

C'est au département de la trésorerie et des budgets, appartenant à la direction financière, qu'il incombe d'établir le budget consolidé de l'ensemble de la CFP, « *dont il suit l'exécution financière par des états périodiques appropriés* »[2]. Cette consolidation sert uniquement à des fins de synthèse et ne permet pas le suivi de la gestion quotidienne. Le bureau des opérations extérieures, un autre département de la direction financière, suit les activités des filiales, via les budgets et les crédits d'investissement. Il veille à leur contrôle. Il vérifie par la même occasion l'adéquation de la trésorerie des filiales avec leur activité. Enfin, il est le garant des règles comptables et s'assure ainsi de la réalité des comptes que présentent les filiales.

Le système fonctionne donc avec deux niveaux de responsabilité, l'un au siège (département trésorerie et budgets) prenant en compte à la fois les activités du siège et la centralisation des informations en provenance des filiales, et l'autre (bureau des opérations extérieures), plus opérationnel s'occupe du contrôle au quotidien des opérations des filiales.

Une note de Dalemont, du 8 juin 1956, fait le point sur « *la première année d'études systématiques des budgets et programmes de la CFP* ». Il apparaît à l'issue de cette étude qu'il y a besoin d'harmoniser les présentations. A partir de cette date[3], la société renforce la normalisation et l'harmonisation de la présentation des budgets grâce à des circulaires budgétaires. « *Le programme et le budget de l'année doivent être établis dans le cadre de la politique générale du Groupe définie par la direction générale* ». « *L'établissement des programmes et budgets par une filiale consiste à définir dans le*

---

[1] Ibid.
[2] Ibid.
[3] Archives Total 86.12/12. Notes du 22 juin 1956.

cadre de la politique générale évoquée ci-dessus, et compte tenu des impératifs locaux, sa politique commerciale et à la concrétiser par un programme d'action ». Compte tenu de la disparité des situations des filiales, le siège ne donne pas de règles précises pour l'établissement des budgets autres que celles des critères de présentation. C'est la direction de zone qui présente les budgets des filiales au siège.

A la fin des années cinquante, les dirigeants font appel à un ingénieur-conseil[1], Mellon, recommandé par Dalemont. La société se pose des problèmes quant à sa structure. Quelle solution structurelle retenir alors qu'il n'existe pas de réelle coordination entre les différentes parties du groupe et que l'information ne circule pas librement. Cette réorganisation semble surtout concerner l'activité commerciale dont s'occupe Dalemont. L'ingénieur-conseil propose de développer, dans l'activité commerciale, les fonctions de « *control* ». Il est piquant de remarquer qu'il n'emploie pas le mot de contrôle qui lui semble impropre et préfère le terme américain. La polémique sur la traduction des termes *budgetary control* n'en finit pas. Il écrit ainsi dans une note[2] du 23 septembre 1957, « *le problème de l'organisation du control dans les groupes importants et décentralisés concerne, en fait, la délégation ou la décentralisation de cette fonction control. Le control (régulation) s'exerce toujours par étages successifs : la base du contrôle budgétaire est l'organigramme des responsabilités. La véritable difficulté n'est pas de concevoir un budget, mais bien de définir les étages successifs - la hiérarchie, - des opérations de prise de décision et de mise en œuvre des actions correctives* ». Le discours tenu est assez commun pour l'époque mais semble inadapté pour Total. Le contrôle budgétaire réalisé par la CFP pose surtout des difficultés pour l'établissement des budgets. Les centres de responsabilité sont implicitement définis par les filiales et leur constitution n'entraîne pas de débats équivalents à ceux constatés dans les autres sociétés.

La facilité avec laquelle se développe le contrôle budgétaire tient sans doute en grande partie à la présence d'un *holding* détenant des participations dans des filiales indépendantes créant ainsi d'office des centres autonomes de responsabilité. Le découpage de l'entreprise en « petites affaires » n'entraîne pas de crises comme on peut en connaître dans d'autres entreprises. Celui-ci se réalise naturellement, en fonction de critères essentiellement géographiques. Et il est alors tout naturel que chaque filiale rende compte à Paris. On mesure ici toute l'importance que revêt la structuration de l'entreprise pour que se développe le nouvel outil de gestion : c'est le développement du

[1] Archives Total 86.12/1. Organigramme.
[2] Ibid.

groupe, par création de filiales à l’étranger qui a induit de façon très naturelle l’utilisation du contrôle budgétaire. Il est apparu peu à peu comme la solution la plus appropriée.

AUTRES ANNEXES

Documentation fournie ou conseillée aux participants de la Conférence de Genève en 1930

(IIOST, 1930)

Une documentation importante est offerte aux participants :

une reproduction, faite avec l'autorisation de la Taylor Society, de « Contrôle administratif général » par M. Williams, extrait par l'Institut du livre « Scientific Management in American Industry ».

Trois brochures offertes par la « Metropolitan Life Insurance Co « de New York :

The significance of the Budget
The Sales Budget
Establishing Sales Quotas

Une brochure offerte par la « Cities Services Co » de New York : Personnal Budget Book.

Un rapport de M. C.A. Everard Greene : Les machines tabulatrices et le contrôle budgétaire.

Une brochure offerte par les Imprimeries Delmas, Chapon et Gounouilhou, de Bordeaux : Plan du contrôle budgétaire des Imprimeries Delmas.

Un extrait du livre d'Henri Fayol, « L'administration industrielle et générale », intitulé : Programme d'action dans une grande entreprise minière et métallurgique.

Un rapport de M. Castano (Espagne) : Le contrôle budgétaire dans un budget d'Etat.

Trois rapports de M. Rosenberg (Autriche) sur le Budget des entreprises et le budget d'Etat.

Suivent d'autres documents dont une liste bibliographique de 31 pages sur le sujet ainsi qu'un répertoire en trois langue (français, anglais et allemand) de 23 pages.
Parmi les ouvrages cités, on en trouve quelques un en français :
le livre de Fayol
Le budget industriel, Réussir, Paris, n°30, 10 avril 1928, P. 5.
Commission technique allemande du budget industriel. Bulletin de l'Institut International d'OST, n°12, décembre 1929, PP 262-265.
McKinsey JO Les tendances du contrôle budgétaire aux Etats-Unis. Bulletin de l'Institut d'OST, n°7 juillet 1930 et n°8 août 1930.

Quelques réflexions sur le contrôle budgétaire. Bulletin de l'Institut d'OST, n°7 juillet 1930.
Renold CG Le contrôle budgétaire des entreprises Hans Renold Ltd ? Institut International d'OST, Genève 1929, pp. 48.
Application du régime du contrôle budgétaire industriel dans une usine allemande de construction de machines agricoles. Bulletin de l'Institut d'OST, n°3 mars 1930, pp. 60-62.
L'organisation du contrôle budgétaire et son fonctionnement (Industrie textile), Bulletin de l'Institut d'OST, n°2 février 1930, pp. 30-32.
Dennison HS Le budget dans les entreprises privées, aux usines Denisson, Journal des Associations patronales Suisses, Zurich, 1929, n° 7, p 37 et s.
Le budget dans les usines de construction mécanique.), Bulletin de l'Institut d'OST, n°5 mai 1929, pp. 102-103.
Conférence de HS Dennison sur le contrôle budgétaire dans l'entreprise qu'il dirige.
Le budget industriel dans l'économie allemande. . Bulletin de l'Institut d'OST, n°5 mai 1929, pp. 102-103.
Opinions d'un expert américain sur le contrôle budgétaire. Bulletin de l'Institut d'OST, n°5 mai 1929, pp. 104-105.

Attribution du service de gestion administrative en 1938 à la Cie de Saint-Gobain

(Archives Saint-Gobain. CSG 418/71)

Page suivante

Contrôle budgétaire des frais généraux de Saint-Gobain mars 1951

Notes du service Contrôle et études de janvier à novembre 1951. Fonds Caillet. Documents non cotés

Organigramme Saint-Gobain 1953

(Archives Pechiney 080-6-13351 et non dans les archives de Saint-Gobain)

Publicités pour le cabinet Clark et photo de Wallace Clark
(Méthodes, 1933)

Publicités pour le cabinet Clark

Méthodes 1948, Bulletin du CNOF, 1937 et 1938

Publicités pour le cabinet Héranger et photo de K.B. White

(Bulletin du CNOF, novembre 1947, Bulletin du CNOF, décembre 1950)

Photos Jean Benoit

Bulletin du CNOF, juillet 1951, mai 1954

Doc contrôle budgétaire Pechiney (fichier)

Doc contrôle budgétaire Pechiney (fichiers)

Loi du 8 avril 1946 sur la nationalisation de l'Electricité et du Gaz

(Extrait cf. art. 20)

Suite...

Suite...

Décret pris en application de l'article 20 de la loi du 8 avril 1946

Suite...

Suite...

Suite...

Décret n° 53-707 du 9 août 1953 relatif au contrôle de l'Etat sur les entreprises publiques nationales

Suite...

Organigramme EDF 1946

Rapport de gestion 1946

Analyse de la sensibilité des écarts EDF

Décomposition mathématique des écarts (équations)

Décomposition mathématique des écarts (variables)

BIBLIOGRAPHIE

Nota : les documents indexés * n'ont pu être localisés. Ils sont indiqués pour information dans un souci d'exhaustivité des sources historiques.

Abrahamson E. et Rosenkopf L. [1993], «Institutional and competitive bandwagons : using mathematical modeling as a tool to explore innovation diffusion», *Academy of Management Review*, Vol. 18, n°3, pp. 487-517.

Ackoff R.L. et Emery R.E. [1972], *On purposeful systems*, Aldine-Atherton, Chicago.

AFAP [1949], *Première mission aux Etats-Unis de la construction électrique (matériel d'équipement)*, AFAP, Paris.

AFAP [1951a], *La productivité en action dans la construction électrique (matériel d'équipement)*, AFAP, Paris.

AFAP [1951b], *Cadres et Maîtrise - Leur formation en tant que chefs aux Etats-Unis et Documents annexes*, AFAP, Paris.

AFAP [1951c], *Comptabilité de gestion- Rapport d'une mission d'une mission de productivité britannique*, AFAP-OECCA, Paris.

AFAP [1951d], *Aspects de l'entreprise américaine - Environnement, aspects humains, aspects techniques - Enquête en vue de l'accroissement de la productivité*, AFAP, Paris.

AFAP [1954], *Productivité... Problème de direction*, AFAP, Paris.

Allusson R. [1962], «Etat d'esprit de la gestion prévisionnelle», *Hommes et techniques*, Cégos, Novembre, pp. 1271-1282.

Amado J. [1968], «Réflexions sur la recherche prévisionnelle», *direction et gestion des entreprises*, pp. 9-20.

Amoyal [1974], «Les origines socialistes et syndicalistes de la planification en France», *Le mouvement social*, avril-juin, n°87, pp. 137-169.

Anonyme [1955], «Le présentation des renseignements comptables pour la direction de l'entreprise - Traduction d'une enquête de la NACA», Cégos, 14 p.*

Anonyme [1957a], «Contrôle budgétaire dans un service d'études et de prototypes de la Reaction Motors», *Hommes et Techniques*, n° 151 Juillet, pp. 618-622.

Anonyme [1957b], «Le budget de l'entreprise et le contrôle budgétaire - Rapport du Xe Congrès national des conseil de l'Ordre des experts-comptables», *Revue Nationale de l'Ordre des experts comptables*, n° spécial, Mai, 146 p.*

Anonyme [1958a], «La rentabilité du capital investi : guide des décisions de gestion», *Hommes et Techniques*, Cégos, Mars 1958, pp. 208-216.

Anonyme [1958b], *Programmation et contrôle des frais d'études et de recherches*, Cégos, Paris.*

Anonyme [1961], *Analyse, prévision et contrôle de la gestion : étude d'un cas*, Paris.*

Anthony R.N. [1965], *Planning and control systems : A framework for analysis*, Harvard University Press, Boston.

Anthony R.N. [1988], *The management control function*, Harvard University Press, Boston.

Antoine A. [1930], *L'organisation et le contrôle du développement des entreprises de production et de distribution électriques*, IIOST, Genève.*

Appell P. [1961], «Des objectifs et des hommes», *Hommes et techniques*, Cégos, Juin-Juillet, pp. 799-806.

Argouges M. [1935], «Essais de planning, contrôle budgétaire et contrôle de consommation à l'Intransigeant», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Juin, pp. 161-165.

Armstrong P. [1985], «Changing management control strategies : the role of competition between accountancy and other organisational professions», *Accounting, organizations and society*, Vol. 10, n° 2, pp. 129-148.

Armstrong P. [1987], «The rise of accounting controls in British capitalist enterprises», *Accounting, organizations and society*, Vol. 12, n° 5, pp. 415-436.

Armstrong P. Marginson P., Edwards Paul etPurcell John [1996], «Budgetary control and the labour force : findings from a survey of large British companies», *Management Accounting Research*, n° 7, pp. 1-23.

Arwidi O. et Samuelson L. [1993], «The development of budgetary control in Sweden-a research note», *Management accounting research*, Vol 4, pp. 93-107.

Auber A. [1973], «L'informatique et les prix de revient prévisionnels», *Travail et Méthodes*, Mars, pp. 5-10.

Aubert A. [1958], «Les démarches de la gestion prévisionnelle», *Gestion Organisation*, 4 p.*

Aubert E. [1958], «La contribution des méthodes de contrôle de gestion à l'organisation de la délégation», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Juillet, pp. 21.

Aubert E. [1967], «Le plan à moyen terme dans l'entreprise», *Cahier de l'ILEC*, 1er trimestre, pp. 20-35.

Avinens [1949], «Prévisions et contrôle budgétaire à la Cie de St Gobain - Evolution de la méthode», Cégos, PR 180.*

Baffet M. [1942], *L'organisation du travail dans l'industrie du raffinage des pétroles*, Association française des techniciens du pétrole.

Bak-Jensen T. [1959], *Le budget planifié, instrument efficace pour la bonne gestion des petites et moyennes entreprises*, *Projet n° 172*, OECE, Paris.

Baldini [1949], «Le contrôle budgétaire dans une entreprise de spécialités alimentaires», Cégos, PR 172.*

Baltenberger M. [1955], «Les abonnements budgétaires en matière d'entretien», Cégos, E 101, 7 p.*

Baltenberger L. [1961], «Etude sur les budgets et prévisions d'entretien des bâtiments, installations et outillage», *Revue Française de Compatbilité*, Octobre, pp. 264-267.

Barley S.R. et Kunda G. [1992], «Design and devotion : surges of rational and normative ideologies of control in managerial discourse», *Administrative Science Quaterly*, n° 37, pp. 363-399.

Barrett E.M. et Fraser L.B. [1977], «Conflicting roles in budgeting for operations», *Harvard Business Review*, july-august 1977, pp. 137-146.

Barsy (de) J. [1969], «L'application d'un système de gestion budgétaire à la grande entreprise», *CHEFS*, Janvier et Février, pp. 14-16 et 15-20.

Baruzy P. [1964], «Philosophie de la rémunération et de l'intéressement», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mars, pp.7-14.

Baudet R. [1941], *Le contrôle budgétaire et sa fonction*, Thèse, Lausanne.

Baulmer J.V. [1971], «Defined criteria of performance in organizational control», *Administrative Science Quaterly*, Septembre, pp. 340-349.

Bayle F. [1937], «La structure fonctionnelle des entreprises, facteur de rendement des services - Exposé préliminaire sur la structure fonctionnelle d'une Compagnie Minière», *Section n° 3 direction Administrative et financière*, Cégos -CGPF, Document OA 36, 17 p.

Bayser (de) [1941], «Contribution à l'étude du contrôle budgétaire - Le budget de production - SNCASO», Cégos.*

Befays R. [1969], «Relations entre les objectifs du contrôle de gestion et les formes de gouvernement de l'entreprise», *CHEFS*, Novembre, pp. 3-8.

Belliard J. [1960], «La prévision, outil de gestion dans l'entreprise moyenne», *Manutention*, Mai, 6 p.*

Belliard J. [1961a], «La gestion prévisionnelle dans l'entreprise moyenne est-elle une utopie ?», *Hommes et techniques*, Cégos, Octobre, pp. 1123-1127.

Belliard J. [1961b], «La gestion prévisionnelle dans l'entreprise moyenne... utopie ?», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Novembre, pp. 15 à 20.

Bellouard [1928], «Rapport de visite aux USA», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Avril, pp. 8-13.

Beltran A. Bungener M. et Picard J.F. [1985], *Histoire(s) de l'EDF - Comment se sont prises les décisions de 1946 à nos jours*, Dunod, Paris.

Beltran A. et Williot J.P. [1992], *Le Noir et le Bleu, 40 d'histoire de Gaz de France*, Belfond, Paris.

Belvaux J.P. [1938], *Traité complet de contrôles et expertises comptables*, Ed. Comptables, commerciales et financières, Bruxelles.

Benoit J. [1952], «Le contrôle comptable comme moyen d'information et de gestion», *Hommes et Techniques*, Décembre, pp. 13-18.

Benoit J. [1954], «Contrôle à l'usage de la direction - Xe Congrès international de l'organisation scientifique», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mai, pp. 22-25.

Benoit J. [1956], «La prévision et le contrôle budgétaire», *Journées d'études de 20 et 21 janvier 1956 de Rennes*, 29 p..

Berland N. [1996], «Comptabilité et contrôle budgétaire en France : les exemples de Saint-Gobain et Pechiney (1930-1960)», *Actes du XVIIe congrès de l'Association Française de Comptabilité*, AFC, 31-31 mai et 1er juin.

Bernoux P. [1985], *La sociologie des organisations*, Seuil, Paris.

Berran A. [1926], *La gestion méthodique des entreprises*, La comptabilité et les affaires, Paris.

Bertaux M. [1953], *Tableaux de bord et contrôle budgétaire*, Cégos, Paris.*

Billemont M. [1955], «Prix de revient et budget pour l'entretien courant», Cégos, PR 240, 11 p.*

Bjornenak T. [1997], «Diffusion and accounting : the case of ABC in Norway», *Management Accounting Research*, Vol 8, n° 1, March, pp. 3-17.

Blandin [1937], «Du Budget», *Le Commerce*, Avril, 4 p.

Bloch M. [1935], *L'Organisation Scientifique dans les grands ateliers de locomotives de la Cie du Chemin de fer de Paris à Orléans*, Delmas, Paris.*

Bloch M. [1952], *Apologie pour l'histoire ou métier d'historien*, Colin, Paris.

Bodt (de) G. [1958], «Gestion budgétaire et calculs marginaux», *Annales des Sciences Economiques Appliquées*, Octobre, p. 417-439.

Bodt (de) G. [1959], «La gestion budgétaire», *Orga-Comptabilité*, Décembre 1959 et Janvier 1960, pp. 407-411 et 428 et 9-12 et 32.

Boiteux M. [1956], «Sur la gestion des monopoles publics astreints à l'équilibre budgétaire», *Econométrica*, Janvier.

Boland R.G.A. et d'Arangues M. [1972], *Parlons plans et budgets*, Les Editions d'Organisations, Paris.

Bollinger D. et Hofstede G. [1987], *Les différences culturelles dans le management ; comment chaque pays gère-t-il ses hommes ?*, Editions d'Organisation, Paris.

Boltanski L. [1981], «America, America... le plan Marshall et "l'importation" du management», *Actes de la recherche en sciences sociales*, n° 38, mai, pp. 19-41.

Boltanski L. [1982], *Les cadres*, Edition de minuit, Paris.

Bosseler N. [1963], *De l'organisation du travail à la gestion*, Paris.

Bouchet G. et Norguet R. [1961], «Les modalités de la programmation dans la gestion budgétaire», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Janvier, pp. 17-25.

Bouchikhi H. [1990], *Structuration des organisations - Concepts constructivistes et Etude de cas*, Economica, Paris.

Bouquin H. [1988], «Les perspectives de recherche en contrôle - I- Les cadres conceptuels», *Cahiers de recherche*, IAE de Lille, 74 p.

Bouquin H. [1994], *Les fondements du contrôle de gestion*, Que sais-je ? Presses Universitaires de France, Paris.

Bouquin H. [1995a], «Rimailho revisité», *Comptabilité, contrôle, audit,* Vuibert, Tome 1, Volume 2, septembre, pp. 5-33.

Bouquin H. [1995b], «25 ans de comptabilité de gestion - Réveil, révolution et amnésie», *in Paris Dauphine, 25 ans de Sciences d'organisation, Claude Le Pen et al.*, Masson, pp. 57-72.

Bouquin H. [1995c], «25 ans de contrôle de gestion - De la maturité au doutes», *in Paris Dauphine, 25 ans de Sciences d'organisation, Claude Le Pen et al.*, Masson, pp. 73-89.

Bouquin H. [1995d], «Un aspect oublié de la méthode des sections», *Revue Française de Comptabilité*, n°271, octobre, pp. 63-71.

Bouquin H. [1997], *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris.

Bourquin M. [1937], *Méthodes modernes de répartition et de contrôle des frais généraux dans l'industrie*, Dunod, Paris.

Boyns T. et Wale J. [1996], «The development of management information systems in the british coal industry, c.1880-1947», *Business History*, Vol. 38, n° 2, pp. 55-80.*

Boyns T. [1997], «The development of costing in the British coal industry, c. 1900-c. 1960», *Troisièmes journées d'Histoire de la Comptabilité - Nantes*, Association Française de Comptabilité, 20-21 mars, pp. 103-127.

Boyns T. [1998a], «The development of costing in Britain, c. 1900-1960», *Actes des quatrièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management*, 26-27 mars 1998, pp. 70-97.

Boyns T. [1998b], «Budgets and budgetary control in British businesses to c. 1945», *Accounting, Business and Financial History (à paraître)*, Vol.8 n°3.

Braudel F. et Labrousse E. [1979], *Histoire économique et sociale de la France - Tome IV 1-2/ 1880-1950*, PUF, Paris.

Bredley V.A. [1955], «Budgets et contrôle budgétaire», *Revue Française de Comptabilité*, Septembre, pp. 78-94.

Brody L. [1954], «En contrôle budgétaire : expression mathématique des écarts constatés entre éléments budgétaires et réels», *Hommes et techniques*, Septembre, pp. 583-586.

Brouet J. [1943], «Du contrôle budgétaire à la participation ouvrière aux économies des Ets Arthur Martin», Cégos.*

Brownell P. et Roberts E. [1996], «Budgeting», *in The history of accounting. An international Encyclopedia*, Garland Publishing, pp. 84-87.

Brunet C. [1952], «Le prix de revient prévisionnel (le prix standard)», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Avril, pp. 33-38.

Brunet C. [1953], *Conseils pratiques pour tenir la comptabilité des prix de revient*, Edition TFJ, Paris.

Bruns W.J. et Waterhouse J.H. [1975], «Budgetary Control and Organization Structure», *Journal of accounting research*, Autumn, pp. 177-203.

Bruzs B. [1949], «Le choix d'une forme comptable et le contrôle budgétaire à la lumière de l'analyse fonctionnelle des entreprises», *CHEFS*, Décembre, pp. 12-18.

Buber B.J. [1935], «Le contrôle budgétaire dans la production d'énergie», *L'Organisation*, Août, pp. 337-341.

Bunbury H. [1930], «Le budget d'Etat comparé avec celui d'une entreprise», *Mon bureau*, Septembre, p. 399.

Bunce P. Fraser R. et Woodcock Lionel [1995], «Advanced budgeting : a journey to advanced management systems», *Management accounting research*, n° 6, pp. 253-265.

Burchell S. Clubb C., Hopwwod A., Hughes J. et Nahapiet J. [1980], «The roles of accounting in organizations and society», *Accounting, organizations and society*, Vol. 5, n° 1, pp. 5-27.

Burns T. et Stalker G.M [1966], *The management of innovation*, Tavistock, London.

Cabrol [1931], «Prévisions d'exploitation des entreprises», *La comptabilité*, Décembre.*

Cadet [1957], «Une expérience de contrôle de gestion par la méthode budgétaire», *Bulletins Informations Economiques*, Octobre, pp. 15-28.

Cailluet L. [1995], *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Pechiney des années 1880 à 1971*, Thèse d'Histoire Lyon II.

Calan (de) P. [1966], «Faites de la gestion prévisionnelle et vous métamorphoserez votre entreprise», *Informations industrielles et commerciales*, 4 novembre, pp. 32-35.

Campos M. [1961], *L'imputation des frais fixes aux prix de revient sur la base de coefficients résultant des budgets prévisionnels*, Cégos, Paris.*

Carré J.J. Dubois P. et Malinvaud E. [1972], *La croissance française*, Editions du Seuil, Paris.

Carroll S.J. et Tosi H.L. Jr. [1973], *Management by objectives - Applications and research*, The MacMillan C, New York.

Carswell [1930], «La préparation du budget des ventes», *Mon Bureau*, Août, pp. 346-348.

Catta E. [1990], *Victor de Metz - De la CFP au groupe Total*, TEVA, Paris.

Caumartin J. [?], *Les principales sources de documentation statistique*, Dunod.*

Caumartin J. [1938], «Les ententes industrielles et commerciales», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Décembre, pp. 107-111.

Caussin R. [1947], *Le contrôle budgétaire, instrument de gestion*, Fédération des industries belges, Bruxelles.

Caussin R. [1963], «Prévision, programmation, perspective», *Organisation Scientifique (Belge)*, Janvier, pp. 1-6.

Caussin (VIème Congrès International d'OST) R. [1935], «Le budget des approvisionnements dans une entreprise industrielle», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, VIème Congrès International d'OST, Août setpembre et octobre, pp. 199-204.

Cavard M. [1958], «Evolution des structures dans une entreprise de construction électrique», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Juillet, pp. 13-18.

Cégos [?], «Du contrôle budgétaire à la participation ouvrière aux économies - L'organisation Scientifique du Travail aux Fonderies Arthur Martin», Cégos, AO 139 Section 3.*

Cégos [1934], «L'application du contrôle budgétaire dans une société de constructions mécaniques aux USA», Cégos.*

Cégos [1937a], «Référendum sur les travaux de la section sur le contrôle budgétaire», Cégos.*

Cégos [1937b], «L'établissement et le contrôle du budget à l'électricité de Strasbourg», *Section n° 3 direction administrative et financière,* Cégos - CGPF, Document OA 34, 18 p.

Cégos [1937c], «Le contrôle budgétaire à la CPDE - Réponses au référendum», Cégos.*

Cégos [1938a], «Etapes successives d'introduction du contrôle budgétaire à la Sté du Ferodo», Cégos.*

Cégos [1938b], «Notes documentaires sur le contrôle budgétaire», Cégos.*

Cégos [1941], «Note préliminaire à l'étude du contrôle budgétaire - Définitions de quelques termes usités dans l'organisation commerciale et industrielle», Cégos.*

Cégos [1946a], «Enquête préliminaire et résultats sur le programme d'action du contrôle budgétaire», Cégos.*

Cégos [1946b], «Le contrôle budgétaire - Définition proposée par l'institut international de Genève», Cégos.*

Cégos Laguionie et Vigneras [1946c], «Le contrôle budgétaire-Compte rendu de réunion», Cégos, Fascicule n° 5.*

Cégos [1947a], «La fixation du programme des ventes», Cégos, PR 151.*

Cégos [1947b], *Le contrôle budgétaire dans un service d'études des ventes d'appareils de radio*, Cégos, Paris.*

Cégos [1950], *Journée d'études de la Cégos sur l'intéressement du personnel au budget (document réservé aux adhérents),* Cégos, Paris.*

Cégos [1953], *Le contrôle budgétaire, 6 expériences françaises*, Hommes et Techniques, Paris.

Cégos [1956], *Du prix de revient au contrôle budgétaire*, Hommes et Techniques, Paris.*

Cégos [1964], «Analyse d'un cas de gestion et de contrôle budgétaire (Saint-Louis)», Cégos, 4-5 février, 3 p.

Challe H.J.H. [1936], «Application du contrôle budgétaire aux travaux de réparation», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Février, pp. 29-35 et 65-68.

Chambre Syndicale de la Sidérurgie française [1960a], *Application de la gestion budgétaire et des coûts standards aux Hauts-Fourneaux*.*

Chambre Syndicale de la Sidérurgie française [1960b], *La gestion budgétaire et les prix standards dans les laminoirs*.*

Chambre Syndicale de la Sidérurgie française [1962], *La gestion budgétaire et les coûts standards dans la sidérurgie*.

Chandler Jr A. [1962], *Stratégies et structures des organisations*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Chandler Jr A. [1977], *La main visible des managers - Une analyse historique*, Economica, Paris.

Chandler Jr A. et Daems H. [1979], «Administrative coordination, allocation, and monitoring : a comparative analysis of the emergence of accounting and organization in the USA and Europe», *Accounting, organizations and society*, Vol. 4, n° 1/2, pp. 3-20.

Chapman C.S. [1997], «Reflections on a contingent view of accounting», *Accounting, organizations and society*, Vol. 22, n° 2 Février, pp. 189-205.

Charmont C. [1952], «Un homme nouveau dans l'entreprise, le contrôleur de gestion», *Hommes et Techniques*, Hommes et Techniques, Mai, pp.23-26.

Chassepierre M. [1954], «Comptabilité industrielle et contrôle de gestion», Cégos, 17 p.*

Chatfield M. [1996], «Gantt, Henry Laurence (186-1919)», *in The history of accounting. An international Encyclopedia*, Garland Publishing, pp. 269.

Chenhall R.H. et Morris D. [1986], «The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems», *The accounting review*, Vol. LXI, n° 1 January, pp. 16-35.

Cheradame H. [1968], «La science de la prévision va-t-elle enfin acquérir droit de cité ?», *Usine nouvelle*, Décembre, pp. 137-144.

Chéret P. [1938], «Un exemple d'organisation corporative de comptabilité et de statistique», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Avril, pp. 225-236.

Chevreau M. [1954], «Incorporation des frais fixes dans les prix de revient et le contrôle budgétaire», Cégos, 9 p.*

Chouleur J. [1962], «La décentralisation des responsabilités est-elle compatible avec une politique d'ensemble de l'entreprise ?», *Bulletin du CNOF*, CNOF, pp. 9-17.

Christfield J.G. [1947], «L'entretien dans une usine de produits chimiques», *Hommes et Techniques*, n° 28-29 Mai-Juin, pp. 59-62.

Clark W. [?], *Le graphique Gantt, instrument de direction*, Dunod.*

Clark W. [1933], «L'écoulement du travail - The flow of Work», *Méthodes*, Juin, pp. 224-228.

Clark W. [1936], «Directives et techniques d'organisation», *Méthodes*, Janvier-Février, pp. 5-6.

Clark W. [1939], «L'ingénieur-conseil indépendant», *Méthodes*, n° 75 avril, pp. 121-122.

Clark W. [1946], «Planning de direction», *Méthodes*, Spécial n° 88, pp. 35-44.

CNOF [1951], «Le budget flexible et le budget variable - Compte rendu de la réunion de la section n°8 du Congrès de Bruxelles (5-11 juillet 1951)», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Novembre, pp. 35-36.

Coes [1930], «Difficultés et résistances fréquemment rencontrées dans l'instauration de la procédure budgétaire», *Mon bureau*, Septembre, pp. 389-392.

Colasse B. [1988], «Les trois âges de la comptabilité», *Revue Française de Gestion*, Septembre-octobre, pp. 83-87.

Collectif [1965], «EOST, l'Ecole d'Organisation Scientifique du Travail - Numéro spécial», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Août-septembre.

Collectif [1935a], «Numéro spécial sur le contrôle budgétaire avec bibliographie», *L'Organisation*, août.*

Collectif Decorps, Pierson, Axelroud et Fould [1935b], *L'Organisation Scientifique à la Société des Hauts-fourneaux, Forges et Aciéries de Pompey*, Delmas.*

Collectif [1950a], *Les techniques comptables et le financement dans les entreprises industrielles et commerciales*, Cégos, Paris.*

Collectif [1950b], *Les renseignements statistiques nécessaires à la gestion des entreprises - Exploitation et gestion des statistiques*, Cégos, Paris.*

Collectif [1953], *Instructions for the preparation and submission of annuel budget estimates*, Government printing office, Washington.

Collectif et alii [1956], *La prévision et le contrôle de gestion - Journée d'études de l'IAE de Rennes*, Centre régional d'études et de formation économiques, Rennes.

Collectif [1957], «Numéro spécial sur la gestion budgétaire», *Travail et Méthodes*, Janvier.*

Collectif [1958], «Numéro spécial sur la division des entreprises en départements autonomes», *Hommes et Techniques*, Cégos, Janvier-Février, 116 p.*

Collectif [1960a], *La gestion prévisionnelle*, Congrès ICG, Paris.*

Collectif [1960b], *La gestion prévisionnelle des entreprises industrielles et commerciales*, Editions de l'entreprise moderne, Paris.*

Collectif [1961], *Aspects de l'état d'esprit gestion prévisionnelle - Compte rendu du séminaire de 1961*, IAE de Paris, Paris.

Collectif [1961a], *La gestion prévisionnelle*, Sémininaire IAE, Paris.*

Collectif [1961b], «Table ronde sur le contrôle budgétaire», *Entreprise*, 4 novembre, pp. 41-47.

Collectif UIMM [1932], *L'organisation scientifique à la Société anonyme des hauts-fourneaux, forges et aciéries de Denain et d'Anzin et à la société anonyme des établissements Neu*, Imp. Lafolye et de Lamarzelle, Vannes.

Collomp F. et Deschamps P. [1994], «Budget annuel - Arrêtez le supplice !», *L'Expansion*, n° 483, 26 septembre au 9 octobre, pp. 92-94.

Comité National de la Productivité [1952], *Votre meilleur outil, le budget - Le budget par la comptabilité pour la productivité*, Société auxilliaire pour la diffusion des éditions de productivité, Paris.

Commesnil G. [1935], «Le rôle du comptable dans le problème budgétaire - Méthodes comptables et contrôle budgétaire», *Congrès National des Comptabilités de Marseille*, 20-22 septembre, 17 p.

Commesnil G. [1935], «Le contrôle budgétaire, un exemple américain», *L'Organisation*, Août, pp. 333-336.

Commesnil G. [1936], «L'organisation d'un office central électrique», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Mars, pp. 60-65.*

Commesnil G. [1936], «Les frais fixes en période de crise», *L'Organisation*, Novembre, pp. 391-395.*

Commesnil G. [1936], «Le contrôle budgétaire dans l'édition d'un périodique», *Le Commerce*, Janvier et février, pp. 5-8 et pp. 47-48.

Commesnil G. [1948], *Standards, planning, écarts*, Edition Le Commerce, Paris.*

Commesnil G. [1955], «La comptabilité de direction», *Orga Comptabilité*, Juin, pp. 205-210.

Commesnil G. [1956], «Le contrôle budgétaire et ses possibilités», *Orga-comptabilité*, Février et Mars, pp. 45-50 et pp. 85-90.

Commesnil G. [1956], «Budget et contrôle budgétaire dans une coopérative agricole de stockage de céréales», *Orga-comptabilité*, Octobre, pp. 325-332.

Congrès National de Comptabilité [1935], *IVe Congrès National de Comptabilité*, Association des comptables professionnels de Marseille, Marseille.

Coqueret [1935], *L'Organisation Scientifique à la Société des Chantiers et Ateliers St-Nazaire-Penhoët*.*

Cossu C. [1986], «Quelques réflexions sur l'évolution de la fonction contrôle de gestion», Congrès AFC, 10 p.

Cossu C. [1996], «Les pratiques comptables postérieures à l'invention de l'écriture (3000-1800 av. JC)», *Actes de la deuxième journée d'histoire de la comptabilité*, 29 mars, pp. 61-76.

Cotta A. [1984], *Le corporatisme*, PUF Que sais-je ?, Paris.

Cotte M. [1955], «Prix de revient et budget pour l'entretien courant», Cégos, 11 p.*

Courtot [1935], *L'Organisation Scientifique à la Compagnie générale électrique à Nancy*, Delmas, Paris.*

Coutrot J. [1934], *Le système nerveux des entreprises, prévisions et contrôle, coordination interne et planning*, Delmas, Paris.

Coutrot J. [1936], *L'humanisme économique - Les leçons de juin 1936*, Editions du centre polytechnicien d'études économiques, Paris.*

Covaleski M.A. et Dirsmith M.W. [1986], «The budgetary process of power and politics», *Accounting, organizations and society*, Vol. 11, n° 3, pp. 193-214.

Creach Wyse J.L. [1964], «Le contrôle de gestion», *Orga-comptabilité*, Décembre 1964 Janvier et février 1965, 23 p.

Cresson R. [1961], «Installation du contrôle budgétaire des coûts de production (résumé) Compte rendu du séminaire de l'IAE de Paris», *Hommes et Techniques*, Cégos, Août-septembre.

Crozier M. [1963], *Le phénomène bureaucratique*, Seuil, Paris.

Crozier M. et Friedberg E. [1977], *L'acteur et le système*, Seuil, Paris.

Cunningham G.M. [1992], «Management control and accounting systems under a competitive strategy», *Management control and accounting*, pp. 85-102.

Cyert R.M. March J.G. et Starbuck W.H. [1961], «Two experiments on bias and conflict in organizational estimation», *Management Science*, Vol. 7, pp. 254-264.

Cyert R.M. et March J.G. [1963], *A behavioral theory of the firm*, Prentice-Hall, New-Jersey.

Dancet J. [1937], «Le contrôle budgétaire dans une entreprise d'alimentation à succursales multiples», *Méthodes*, Novembre, pp. 331-335.

Darnault [1946], «Le contrôle budgétaire et l'hôtellerie - Application du contrôle budgétaire au service des fêtes d'un grand hôtel de Paris», Cégos.*

Daviet J.P. [1988], *Un destin international - La Compagnie de Saint-Gobain de 1830 à 1939*, Ed. des archives contemporaines, Paris.

Dearden J. [1969], «Le procès du contrôle par le ROI», *direction*, n° Hors Série Septembre, pp. 899-914.

Decaens M. [1957], «Prévision et contrôle budgétaire», *Bulletin d'informations économiques, techniques et pédagogiques*, Février, 10 p.*

Delaporte R. [1930], «Le budget d'une entreprise : les prévisions financières», *Le Commerce*, Août, pp. 395-397.*

Delaporte R. [1934], *Le prix de revient*, Paris.

Delmas G. [1930], «Un exemple d'application du contrôle budgétaire en imprimerie», *Mon Bureau*, Septembre, p. 449.

Dennison H.S. [1929], «Le budget dans les entreprises privées aux usines Denisson», *Journal des Associations patronales Suisses*, n° 7.*

Dennison H.S. [1929], «Le budget dans les usines de construction mécanique Conférence de HS Dennison sur le contrôle budgétaire dans l’entreprise qu’il dirige», *Bulletin de l’Institut d’OST*, n° 5 mai.*

Denoix B. [1967], «Le contrôleur de gestion», *Société de Comptabilité de France*, Septembre, pp. 61-85.

Dent A. [1934], «Quelques remarques sur le contrôle budgétaire», *L'Organisation*, Janvier, pp. 2-22.*

Dent A.G. [1936], «Le facteur psychologique», *L'Organisation*, Avril.*

Dent A.G.H. [1937], «Les prix de revient standards», *L'Organisation*, Janvier, pp. 9-11.

Deny G. [1935], «La gestion de l'entreprise», *La comptabilité*, Vol. 187 Juillet, Août, pp. 313-320 356 -366.

Deny G. [1937], «Le système budgétaire», *La comptabilité*, Mars, mai, juillet, pp; 101-107, 199-210 et 307-313.*

Deny G. [1938], «Le système budgétaire - De la théorie à la pratique», *La comptabilité*, Mars, avril et mai, pp. 101-107 147-151 197-202.

Deschamps P.M. [1997], «Le budget, piège à cadres», *L'Expansion*, n° 558 du 9 au 22 octobre, pp. 153-155.

Desouche A. [1966], «Méthode BCP (Budget-Contrôle-Productivité) d'analyse budgétaire», *CNOF*, Octobre, pp. 17-27.

Desreumaux A. [1992], *Structures d'entreprise*, Vuibert, Paris.

Detoeuf A. [1929], *La réorganisation française*, Paris.

Devinat P. [1930], «Les conditions de travail dans une entreprise rationalisée (Bat'a)», *Revue Internationale du Travail*, Vol. 21.*

DiMaggio P.J. et Powell W.W. [1983], «The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields», *American sociological review*, Vol. 48 April, pp. 147-160.

Dorizon B. [1957], *Comment établir votre budget - Une présentation vivante de la technique du contrôle budgétaire*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Dorizon B. et Le Gouez R. [1957], «Comment établir votre budget», Editions d'Organisation, 90 p.*

Dorpmuller [1931], «Le contrôle des recettes et des dépenses aux chemins de fer du Reich», *Mon Bureau*, Février, p. 83.*

Drtina R. Hoeger S. et Schaub John [1996], «Continuous Budgeting at The HON Company», *Management accounting (US)*, January, pp. 20-24.

Dubreuil H. [1929], *Standards*, Grasset, Paris.

Dubreuil H. [1931], *Nouveaux Standards*, Grasset, Paris.

Dubreuil H. [1935], *A chacun sa chance*, Grasset, Paris.

Dubreuil H. [1937], «L'exemple de Bat'a», *Méthodes*, Janvier-Février, pp. 5-8.

Dumont R. [1952], «Le supercontrôle dans la gestion des entreprises», *Revue du CNOF*, CNOF, Janvier, pp. 2-16.*

Dumont J.C [1959], «Un exemple d'étude de gestion prévisionnelle par l'application de la comptabilité marginale», *Bulletin du CNOF*, Avril, pp. 19-24.

Dumuis S. [1965], *Le Printemps, cent ans de jeunesse*, Paris.*

Duncan R.B. [1972], «Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty», *Administrative Science Quaterly*, September, pp. 313-327.

Dunham W. [1955], *Comment coordonner la fabrication et les ventes*.*

Dussauze E. [1939], *L'Etat et les ententes industrielles*, Librairie sociale et économique, Paris.*

Dyas G.P. et Thanheiser H.T. [1976], *The emerging european entreprise*, The Macmillan Pess Ltd, London.

Eichenwald A. [1935], «Le programme d'action d'une entreprise industrielle en URSS», *L'Organisation*, Novembre, pp. 469-471.*

Eichenwald A. [1935], «Contrôle budgétaire : le programme d'action d'une entreprise industrielle en URSS», *L'Organisation*, Novembre, p. 469.*

Emery F.E. et Trist E.L. [1963], «The causal texture of organizational environment», *Human Relations*, Vol. 18 August, pp. 20-26.

Enquête en vue de l'accroissement de la productivité [1955], *Le contrôle de gestion dans la sidérurgie américaine - Rapport de la mission française de productivité aux USA de la délégation de la sidérurgie*, Soc. auxilliaire pour la diffusion des éditions de productivité, Paris.

Ewusi-Mensah K. [1981], «The external organizational and its impact on management information systems», *Accounting, organizations and society*, Vol. 6, n° 4, pp. 301-316.

Ezzamel M. [1994], «Organizational change and accounting : Understanding the budgeting system in its organizational context», *Organization studies*, Vol. 15 n° 2, pp. 213-240.

Faivre J.L. [1952], «Le contrôle budgétaire des engagements», *Bureau*, Janvier, pp. 275-278.

Favre D. [1935], «L'organisation du contrôle budgétaire dans une entreprise lainière», *Organisation industrielle*, mars.*

Fayol H. [1916], *Administration Industrielle et générale*, Dunod, Paris.

Fayol (Fils) H. [1942], *Application des principes d'OST aux opérations commerciales*.

Feitz A. [1996], «La monté en puissance des contrôleurs de gestion», *Option finance*, n° 397, 1er avril, pp. 18-21.

Flaissier J. [1947], «Bat'a et l'industrie Tchécoslovaque», *Hommes et Techniques*, n° 25 Janvier-février, pp. 8-18.

Fleischman R.K. [1998], «The evolution of standard costing in the UK and US : From decision makink to control», *Abacus*, Vol. 34 n°1, pp. 92-119.

Flesher D.L. et Flesher T.K. [1996], «Mc Kinsey, James O. (1889-1937)», *in The history of accounting. An international Encyclopedia*, Garland Publishing, pp. 410-411.

Fontalivrand R. [1934], «Pour venir en aide au commerce et à l'industrie, développons le crédit contrôlé», *L'usine*, n° 13 du 29 mars et n° 36 du 6 septembre, p. 27 et p. 23.*

Foucault M. [1966], *Les mots et les choses*, Tel Gallimard, Paris.

Foucault M. [1975], *Surveiller et punir*, Tel Gallimard, Paris.

Frailong d'Oyasbere [1936], «De l'introduction du contrôle budgétaire à la Cie Electro-Mécanique», Cégos.*

Franko L.G. [1974], «The move toward a multidivisional structure in european organizations», *Administrative Science Quaterly*, Décembre, pp. 493-506.

French J.R.P. Kay E. et Meyer H.H. [1966], «Participation and the appraisal system», *Human Relations*, Vol. 19, n° 1, February, pp. 3-20.

Friart [1949], «Prévisions et contrôle budgétaire à la société Dembiermont (Forges)», Cégos, PR 177.*

Fridenson P. [1972], *Histoire des usines Renault*, Seuil, Paris.

Friedberg E. [1997], *Le pouvoir et la règle*, Point Seuil, Paris.

Frost R.L. [1991], *Alternating currents - Nationalized power in France 1946-1970*, Cornell University Press, London.

Galamur I. [1959], «Les méthodes de contrôle de gestion», *CPA*, Novembre, pp. 15-20.

Galbraith J.K. [1967], *Le nouvel Etat industriel*, Gallimard, Paris.

Galbraith J. [1973], *Designing complex organizations*, Addison-Wesley Publishing Cy, California.

Garden D-J. [1937], «Analyse du livre Les budgets adaptables et le contrôle budgétaire», *Le Commerce*, Nécembre, p. 408.*

Garden D-J. [1939], «Analyse du livre Etablissement et contrôle d'un budget flexible», *Le Commerce*, Février, p. 60.*

Garitte P. [1937], «Budgets des ventes d'une entreprise de toiles et sacs en jute», *Bulletin du CNOF*, Juillet, pp. 205-208.*

Gascuel J. [1934], «Comment interpréter les statistiques - (Série d'articles en 1934 et 1935)», *L'Organisation*, Déc. 1934, fév., mars, avril, mai, juin 1935.*

Gélinier O. [1951], «A quel service doit-on rattacher la comptabilité industrielle ?», *Hommes et Techniques*, pp. 37-39.

Gélinier O.O. [1953], «Au-delà du contrôle budgétaire : la recherche de gestion», *Hommes et techniques*, n° 101 Mai, pp. 341-347.

Gélinier O. [1966], «Le contrôle de gestion de l'entreprise compétitive», *Hommes et techniques*, Mai, pp. 527-531.

Gélinier O. [1967], «Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises, réalisations et perspectives», *Hommes et Techniques*, Novembre, pp. 937-945.

Germain P. [1932], «Contrôle budgétaire d'une entreprise», *L'usine*, 29 janvier, 12 février, 11 mars, p. 33.

Germain J. [1932], «Etablissement d'un budget prévisionnel pour un atelier de fabrication», *L'usine*, n° 6 le 12 févier et n° 10 le 11 mars, pp. 25-27 et 25-27.*

Germain J. [1932], «Utilité des budgets prévisionnels - Elaboration d'un budget général», *L'usine*, 29 janvier.*

Gers [1945], «Une expérience de contrôle budgétaire dans une entreprise à succursales multiples - Groupe des sociétés de chaussures», Cégos.*

Ghez R. [1961], *Introduction au contrôle budgétaire*, Dunod, Paris.

Ghilain J. [1938], «Une expérience de contrôle budgétaire en Afrique», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Mars, pp. 67-74.

Gilias A. [1954], «Le contrôle budgétaire : le budget des frais de fabrication», *Vie au bureau*, pp. 263-276.

Gillonier M. [1964], *Instruments de prévision et de contrôle de gestion - Cours ronéoté*, Institut de Contrôle de Gestion.*

Gilmore [1941], «Titre inconnu», *L'Organisation*, Novembre 1941 et Janvier 1942.*

Godelier E. [1998], *L'histoire d'entreprise et les sciences de gestion : objets de controverses ou objet de polémiques ?*, Habilitation à diriger des recherches.

Gomez P.Y. [1997], «Information et conventions : le cadre du modèle général», *Revue Française de Gestion*, FNEGE, Janvier-février, pp. 64-77.

Gordon L.A. et Narayanan V.K. [1984], «Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure : an empirical investigation», *Accounting, organizations and society*, Vol. 9, n° 1, pp. 33-46.

Govindarajan V. [1984], «Appropriateness of accounting data in performance evaluation : an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable», *Accounting, organizations and Society*, Vol. 9, n° 2, pp. 125-135.

Granjean E. [1967], «La méthodologie de futur», *CNOF*, Octobre, pp. 20-29.

Greinier R. [1932], «Graphique de l'organisation du contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique et Revue de l'IUMM*, Juillet, pp. 87-89.*

Gueslin A. [1992], «Le paternalisme revisité en Europe occidentale», *Génèses*, n°7 mars, pp. 201-211.

Guillaume M. [1958], *La gestion budgétaire des entreprises*, Editions Nauwelaerts, Anvers.

Hachez-Leroy F. [1995], *L'Aluminium Français, instrument d'une stratégie de groupe 1911-1960*, Thèse d'Histoire Université Paris IV.

Hägg I. Magnusson A. et Samuelson L. [1982], *Budgetary control - Design and use*, EFI, Suède.

Hanon Y. [1961], *La prévision et le contrôle de gestion dans un centre de responsabilité militaire*, CNOF, Paris.

Hap V. [1961], *Gestion budgétaire dans un groupe de compagnies d'assurances*, Bruxelles.*

Haskins W. et Gilmore F. [1941], «Le contrôle budgétaire dans un tissage de cotonnades», *L'Organisation*, Novembre, pp. 177-182.

Hathaway H.K. [?], *Standards, Le bon développement et la mise en oeuvre de l'organisation scientifique demande l'établissement et le maintien des standards*, CNBOS, Bruxelles.*

Hayes D.C. [1977], «The contingency theory of managerial accounting», *Accounting review*, January, pp. 22-39.

Henry O. [1993], *Un savoir en pratique, les professionnels de l'expertise et du conseil*, Thèse, Paris VIII-EHESS.

Hensel H. [1937], «Les avantages et les emplois du budgets», *Le Commerce*, Mars, pp. 83-84.*

Héranger C. [1939], «Le budget du directeur de la production», *Mémoire au Congrès d'Organisation des Entreprises de Liège*, 20-22 juin, pp. 13-16.

Héranger C. [1963], «Rôles comparés de l'Organisateur et du Technicien d'Organisation», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Octobre, pp. 29-32.

Heroin et Lheureux [1964], *Enquête à la Compagnie de Saint-Gobain - Organisation de la fonction prévision et contrôle dans l'entreprise*, Institut de Contrôle de Gestion.

Hofstede G. [1967], *The game of budget control - How to live with budgetary control and yet be motivated by them*, Koninklijke Van Gorcum & Comp., Assen, The Netherlands.

Hopper T. et Armstrong P. [1991], «Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates», *Accounting, organizations and society*, Vol. 16, n° 5/6, pp. 405-438.

Hopton E.V. [1947], «Le contrôle budgétaire des programmes d'entretien et de réparations d'usine à l'Armstrong Cork C (Armco)», *Hommes et Techniques*, n° 28-29 Mai-Juin, pp. 51-58.

Hopwood A.G. [1972], «An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation», *Empirical research in accounting : selected studies. Supplément to Journal of accouting research*, Vol. 10, pp. 156-193.

Hopwood A. [1974], *Accounting and human behaviour*, Prentice Hall Inc., New Jersey.

Horngren C.T. [1995], «Management accounting : this century and beyond», *Management Accounting Research*, n° 6, pp. 281-286.

Hostelet G. [1955], *Les caractères et l'emploi comparé des différentes espèces de budgets et de bilan*, CNBOS, Bruxelles.

Houlez R. [1955], «Prévisions budgétaires, statistiques et plan comptable à la SNCF», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Février, pp. 32-36.

Houssiaux J. [1967], *Titre inconnu*, Commissariat Général du Plan, Paris.*

IFOP [1994], *Les directeurs financiers et la procédure budgétaire - Faut-il tuer le budget ?*, DFCG - KPMG, Paris.

IIOST [1930], *Conférence internationale du contrôle budgétaire*, IIOST, Genève.

Inconnu [1928], «Le budget industriel», *Réussir*, n° 30, 10 avril, p. 5.*

Inconnu [1928], «Commet déterminer le premier budget de publicité», *Vendre*, Novembre, p. 454.*

Inconnu [1929], «Commission technique allemande du budget industriel», *Bulletin de l'IIOST*, n° 12, décembre, pp. 262-265.*

Inconnu [1929], «Opinions d'un expert américain sur le contrôle budgétaire», *Bulletin de l'Institut d'OST*, n° 5 mai.*

Inconnu [1929], «Le budget industriel dans l'économie allemande», *Bulletin de l'Institut d'OST*, n° 5 mai.*

Inconnu [1930], «Organisation du contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, n° 2 février et n° 3 avril.*

Inconnu [1930], «Quelques réflexions sur le contrôle budgétaire», *Bulletin de l'Institut d'OST*, n° 7 juillet, 3 p.*

Inconnu [1930], «L'organisation du contrôle budgétaire et son fonctionnement (Industrie textile)», *Bulletin de l'IIOST*, n° 2, février, pp. 30-32.*

Inconnu [1930], «Application du régime du contrôle budgétaire industriel dans une usine allemande de construction de machines agricoles», *Bulletin de l'Institut d'OST*, n° 3 mars, 3 p.*

Inconnu [1932], «Le budget considéré comme base de détermination et du contrôle des crédits bancaires», *Ve Congrès International d'Organisation Scientifique du Travail*.*

Inconnu [1933], «Le contrôle budgétaire appliquée à un service dactylographique», *L'Organisation*, n° 20.*

Inconnu [1934], «Exemple d'application du contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, 15 mars.*

Inconnu [1934], «Note préliminaire sur le contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National de l'Organisation Française*, CNOF, pp. 206-209.*

Inconnu [1935], «Etablissement prévisionnel d'un budget de fabrication industrielle», *L'usine*, 22 août, pp. 23-24.*

Inconnu [1935], «Le contrôle budgétaire au Congrès de Londres», *L'Organisation*, Août, pp. 351-355.

Inconnu [1935], «Prévisions et contrôle budgétaire», *L'Organisation*, Novembre, p. 479.*

Inconnu [1935], «Les chiffres-mesures», *L'Organisation*, Août, pp. 347-350.

Inconnu [1936], *Chemins de fer de l'Etat : le contrôle budgétaire appliqué aux grands ateliers de matériel roulant de chemin de fer de l'Etat*, UIMM.*

Inconnu [1936], ««, *Bulletin de la Société industrielle de Rouen*, Juillet-août.

Inconnu [1947], «Le contrôle budgétaire des programmes d'entretien et de réparations d'usine à la Sté ARMCO», *Hommes et Techniques*, Hommes et Techniques, Mai-juin.*

Inconnu [1948], *Le contrôle des prix de revient et des budgets*.*

Inconnu [1953], «L'analyse des écarts dans une comptabilité industrielle», *Bureau d'Aujourd'hui, Productivité*, n° 17, pp. 5-9.

Inconnu [1956], «Le budget, Instrument de direction», *Documents*, n° 88, 1er mars, pp. 9-16.

Inconnu [1956], «Le contrôle budgétaire : liberté surveillée au sein de l'entreprise», *Entreprise*, 15 décembre, pp. 42-45.

Inconnu [1959], «Un nouveau venu dans l'entreprise : le contrôleur de gestion», *Entreprise*, n° du 29-8-59.*

Inconnu [1961], «L'information comptable et les problèmes d'analyse des prix de revient à l'Electricité de France de 1946 à 1960», *RFE (Revue Française de l'électricité ?)*, n° 130-131, juin-juillet.*

Inconnu [1961], «Le contrôle budgétaire, nécessité de demain», *Gestion Organisation*, Mai, pp. 208-212.

Inconnu [1962], «A quelles conditions, le contrôle budgétaire est-il un instrument de gestion ?», *Entreprise*, 3 mars, pp. 39-43.

Inconnu [1963], «La comptabilité budgétaire», *Revue Belge des Sciences Commerciales*, n° 9 - 10, pp. 436-464.

Inconnu [1964], «La prévision dans l'entreprise», *Entreprise*, 18 juillet, pp. 37-39.

Inconnu [1967], «Le contrôle de gestion», *Organisation Scientifique (Belge)*, n° 10 et n° 11, pp. 241-263 et 282-304.

Inconnu [1967], «Les nouveaux aspects de la gestion prévisionnelle», *direction et gestion des entreprises*, Janvier, pp. 1-194.

Inconnu [1967], «Gestion prévisionnelle : à la portée de tous», *Entreprise*, 21 octobre, pp. 91-101.

Inconnu [1968], «Aperçu sur les méthodes de prévision à court terme», *direction et gestion*, Janvier-février, pp. 67-72.

Inconnu [1969], «Contrôle de gestion : un équilibre est nécessaire», *Zero Un informatique*, Novembre, pp. 39-42.

INSEE [1967], *Enquête menée en Janvier 1967 auprès de 2000 chefs d'entreprises sur l'information économique*, INSEE, Paris.*

Issartel [1959], *Calcul et présentation des écarts dans un atelier de fabrication*, Cégos, Paris.*

Jadot G. [?], *L'Organisation financière : le contrôle budgétaire*, CNBOS, Bruxelles.*

Jadot G. [?], *Le contrôle budgétaire*, CNBOS, Bruxelles.*

Jadot G. [1931], «Le contrôle et la gestion des entreprises à l'aide du budget», *Mon Bureau et CNBOS*, Mai, pp. 291-293.

Jadot G. [1939], «Le contrôle budgétaire, programme d'action et instruments de contrôle», *Mémoire au Congrès d'Organisation des Entreprises de Liège*, 20-22 juin, pp. 1-3.

Jadot G. [1940], «L'Institut d'Organisation Industrielle et Commerciale», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, CNBOS, pp. 34-37.

James [1937], «Les prix de revient standard dans les chemins de fer», *Organisation*, Juin, pp. 173-176.

Jarmy (de) G. [1962], «Budgets : conception et réalisation», *Bulletin du CNOF*, CNOF, pp. 22 à 28.

Jèze G. [1922], *La théorie générale du budget*, Giard.*

Jicinsky J. [1935], «Contrôle budgétaire des frais de fabrication dans une aciérie», *VIe Congrès International d'Organisation Scientifique du Travail*, Juillet.*

Joffre P. [1987], *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise*, Economica, Paris.

Johnson T.H. [1978], «Management accounting in an early multidivisional organization : General Motors in the 1920s», *Business History Review*, Winter, pp. 490-517.

Johnson T. [1983], «The search for gain in markets and firms : a review of the historical emergence of management accounting systems», *Accounting, organizations and society*, Vol 8, n° 2/3, pp. 139-146.

Johnson T.H. et Kaplan R.S. [1987], *Relevance lost - The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston.

Jonio F. et Plaindoux G. [1961], *Contrôle budgétaire*, Dunod, Paris.*

Jonio F. Leleu R. et Plaindoux G. [1962], *Guide pour la pratique du contrôle de gestion*, Dunod, Paris.

Kaemmerlen [1949], «Les prix standards et les prévisions budgétaires aux Ets Schaeffer», Cégos, PR 178.*

Kaemmerlen [1959], «La prévision des dépenses et la mesure des performances dans un service entretien», Cégos, PR 267, 21 p.*

Kalika M. [1988], *Structures d'entreprises - Réalités, déterminants, performances*, Economica, Paris.

Kaplan R.S. [1984], «The evolution of management accounting», *The accounting review*, Vol LIX, n° 3, July, pp. 390-418.

Kaplan R.S. [1984], «Yesterday's accounting undermines production», *Harvard Business Review*, Juillet-Août, pp. 95-101.

Kaufmann W. [1933], «L'organisation scientifique dans les grands magasins», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Décembre, pp. 290-309.

Khandwalla P.N. [1972], «The effect of different types of competition on the use of management controls», *Journal of accounting research*, Autumn, pp. 275-285.

Khonsarian M. [1948], «Histoire de la notion de comptabilité budgétaire», *Cahiers du Congrès international de comptabilité*, SNEP - OECCA, p. 29-33, 15 cahiers.

Kibble A.B. [1928], «Méthodes de contrôle de la Goodyear Tire and Rubber Company», *Bulletin de l'IIOST*, n° 1 janvier.*

Knowles C.N. [1939], «Quelques aspects élémentaires du contrôle budgétaire», *L'Organisation*, Avril, pp. 98-99.*

Kodack-Pathé [?], *Le contrôle budgétaire à la société Kodack-Pathé*.*

Kuisel R. [1967], *Ernest Mercier, a french technocrat*.

Kuisel R. [1975], «Auguste Detoeuf, conscience of the french industry (1926-1947)», *International review of social history*, Vol. 20, pp. 149-174.

Kuisel R. [1977], «Vichy et les origines de la planification économique (1940-1946)», *Le mouvement social*, Janvier-mars, n° 98, pp. 77-101.

Kuisel R. [1981], *Le capitalisme et l'Etat en France - Modernisation et dirigisme au 20ème siècle*, Gallimard, Paris.

Kuntz F. [1989], «Histoire d'une entreprise au service de sa région : Electricité de Strasbourg», *Bulletin d'Histoire de l'Electricité*, Association pour l'Histoire de l'Electricité, Vol. 13 Juin, pp. 141-151.

Kunz et Gresson [1961], «L'installation du contrôle budgétaire des coûts de production dans une entreprise d'emballage», *Economie et Comptabilité*, Septembre, pp. 2731-2748.

Labourier R. [1967], «Diriger, c'est prévoir», *Entreprise*, 18 novembre, pp. 145-154.

Landauer E. [1930], «Les bases d'un budget des dépenses», *Mon bureau*, Août, p. 349-350.

Landauer E. [1931], «Les crédits de banque et le contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, 15 avril, pp. 32-36.

Landauer E. [1933], «Les crédits bancaires et le contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, CNBOS, Août et 15 janvier, pp. 120-122.

Landauer E. [1933], «L'oeuvre de Thomas Bat'a», *Revue du CNOF*, CNOF, juin, pp. 177-185.

Langfield-Smith K. [1997], «Management control systems ans strategy : a critical review», *Accounting, organizations and society*, Vol. 22, n° 2, Février, pp. 207-232.

Langier R. [1957], «Le contrôle budgétaire permet une importante simplification du travail administratif», *Documents*, 15 octobre, pp. 43-45.

Latinne R. [1960], «Le contrôle de gestion», *L'Orga-la comptabilité*, Avril, 5 p.*

Latour B. [1998], «Ramsès II est-il mort de la tuberculose ?», *La Recherche*, n° 308, Mars, pp. 84-85.

Lauzel P. [1947], «Contrôle des prix de revient et contrôle budgétaire - Présentation au Congrès International de l'Organisation de Stockholm 3-8 juillet 1947», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Septembre, pp. 39-41.

Lauzel P. [1971], *Contrôle de gestion et budgets*, Sirey, Paris.

Laval J. [1937], *Un exemple d'organisation d'une entreprise d'installation électrique*, Delmas, Paris.

Lawrence P. et Lorsch J. [1967], *Adapter les structures de l'entreprises*, Les Editions d'Organisation, Paris.

le Borgne M. [1954], *Tenue simultanée des comptabilités générale, budgétaire et analytique*, Cégos, Paris.*

Le Boulleux P. [1967], «Pathologie du contrôle budgétaire», *Hommes et Techniques*, Avril, pp. 343-346.

Le Dantec [1941], «Contribution à l'étude du contrôle budgétaire - Le budget de production - SNCF», Cégos.*

Le Goff J.P. [1992], *Le mythe de l'entreprise*, La découverte/essais, Pars.

Lecat E. [1939], «Le graphique Gantt adapté au contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Juin, pp. 139-142.*

Lefebvre H. [1969], «La maîtrise des prix de revient par la méthode des écarts», *Travail et Méthodes*, Mai, pp. 13-14.

Lemarchand Y. [1993], *Du dépérissement à l'amortissement - Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*, Ouest Editions, Nantes.

Lemarchand Y. [1994], *Vers un programme de recherche en histoire de la comptabilité-Habilitation à Diriger des Recherches*.

Lemmonier J. [1966], «Le contrôle budgétaire, instrument d'information et de participation des cadres et du personnel», *CNOF*, Mars, Avril et Juin, pp. 37-42 et 17-26 et 40-46.

Leroy T. [1930], «La conférence du contrôle budgétaire», *Mon Bureau*, août, pp. 339-340.

Leroy T. [1948], «Wallace Clark et son œuvre», *Méthodes*, n° 104, pp. 41-42.

Letestu J. [1964], «La gestion budgétaire - Ses principes», *Etude du Travail*, Octobre, pp. 26-35.

Lévy-Leboyer M. [1974], «Le patronat français a-t-il été malthusien ?», *Le mouvement social*, Juillet-septembre, n°88, pp. 3-49.

Lévy-Leboyer M. Sous la direction de Chandler et Deams [1980], «The large coporation in modern France», *in Managerial hierarchies, comparative perspectives on the rise of the modern industrial entreprises*, Harvatd University Press, pp. 117-160.

Lievois L.P. [1965], «Les conditions d'une vraie délégation de pouvoirs», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mars, pp. 35-39.

Livack D.M. [1940], «Deux applications du contrôle budgétaire pour les hôpitaux», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Mars-avril.*

Locke E.A. [1968], «Toward a theory of task motivation and incentives», *Organizational behavior and human performance*, n° 3, pp. 156-189.

Locke R.R. [1984], *The end of practical men*, CT : JAI Press, Greenwich.*

Loeb P. [1934a], «Contrôle par la nomenclature des dépenses», *Sciences et Industrie*, Tome XVIII, février, p. 39 et s..*

Loeb P. [1934b], «Un exemple d'application du contrôle budgétaire dans une société de construction mécanique (Sté Alsthom)», Cégos.*

Loeb P. [1935], «Un exemple d'application du contrôle budgétaire dans une société de construction mécanique (Alsthom)», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mai, juin, juillet, pp. 166-177 181-189 213-222.

Loeb P. [1936], «Premières conclusions sur les travaux de la section 3 sur le contrôle budgétaire», Cégos.*

Loeb P. [1950], «Les budgets d'entreprise», *Economie contemporaine*, Novembre-Décembre, pp. 25-31.

Loeb P. [1956], *Le budget de l'entreprise*, PUF, Paris.

Lorton M. [1963], «Les prix de revient et le contrôle de la gestion», *Société de Comptabilité de France*, pp. 83-104.

Lowe E.A et Shaw R.W. [1968], «An analysis of managerial biasing : evidence from a company's budgeting process», *Journal of management studies*, Octobre, pp. 304-315.

Lowe E.A et Shaw R.W. [1970], «The accuracy of short-term business forecasting : an analysis of a firm's sales budgeting», *Journal of Industrial Economics*, 18, 3, July, pp. 275-289.

Lubowski A. [1931], «Le contrôle budgétaire dans l'industrie de la briqueterie et de l'argile», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Février, pp. 12-16.*

Lucas M. [1926], *L'organe comptable*.

Ludwig H. [1930a], «Le contrôle budgétaire du capital de l'exploitation», *Mon Bureau*, Septembre, pp. 386-388.

Ludwig H. [1930b], *Le contrôle budgétaire dans les entreprises industrielles*, Librairie française de documentation G. Claisse, Paris.

Ludwig H. [1931], «Le contrôle dans les entreprises industrielles», *Mon Bureau*, Janvier, p. 51.*

Lyne S.R. [1988], «The role of the Budget in Medium and Large UK Companies and the Relationship with budget pressure and participation», *Accounting and business research*, Vol. 18 n° 71, pp. 195-212.

Macintosh N.B. et Daft R.L. [1987], «Management control systems and departmental interdependencies : an empirical study», *Accounting, organizations and society*, Vol. 12, n° 1, pp. 49-60.

Maingeaud P. [1965], *Notions essentielles de comptabilité de gestion - Tome III - Gestion financière - Budgets - Mécanographie*.*

March J.-G. et Simon H.A. [1958], *Les organisations*, Dunod, Paris.

Mareuse M. [1938], *Le contrôle de gestion dans les entreprises*, Dunod, Paris.

Margairaz M. [1991], *L'Etat, les Finances et l'Economie - Histoire d'une conversion*, Ed. du Comité pour l'Histoire économique, Paris.

Marot M. [1935], «Le contrôle budgétaire d'une usine à la société Kodak-Pathé», Cégos.*

Marot [1942], «Un service nouveau : le service économique», *Premier cycle d'études des problèmes d'approvisionnement*, Cégos, Fascicule n° 5, pp. 35-51.

Martin A.J. [1953], *Standards et budgets d'exploitation*, Delmas, Paris.*

Martin [1953], *La mécanographie dans l'établissement des budgets et prix de revient réels*, CNAM, Paris.

Martin J. [1954], «Les budgets d'exploitation au service de la direction des affaires aux Etats-Unis», *La vie économique et sociale*, n° 3 mai.*

Martin J. [1954], «La gestion budgétaire, source de dynamisme des entreprises américaines», *La vie économique et sociale*, n° 1-2 janvier-mars.*

Maury G. [1963], «Le modèle normatif dans la gestion budgétaire et la recherche des responsabilités», *Gestion*, Janvier, pp. 15-24.

Mc Arthur J.H. et Scott B.R. [1970], *L'industrie française face aux Plans - Harvard ausculte la France*, Editions d'Organisations, Paris.

Mc Kinsey J. [1930], «Budgets et programmes d'action des entreprises», *Mon Bureau*, Août, 3 p.

Mc Kinsey J.O. [1930], «Les tendances du contrôle budgétaire aux Etats-Unis», *Bulletin de l'Institut d'OST*, n° 7 juillet et n° 8 août.*

Mentha G. et Eynde A.V. [1958], «Budgets flexibles et variables», *CHEFS*, n° 7 juillet, 11 p.*

Mentha [1959], «Une application de gestion budgétaire dans des services fonctionnels - Société Guigoz», Cégos, PR 269, 13 p.*

Merchant K.A. [1984], «Influences on departmental budgeting : an empirical examination of a contingency model», *Accounting, organizations and society*, Vol. 9, n° 3/4, pp. 291-307.

Merchant K.A. [1989], *Rewarding résults - Motivating profit center managers*, Harvard Business School Press, Boston.

Mercier J. [1958], «Réflexions sur les écarts et coûts standards», *Hommes et Techniques*, Novembre et décembre, pp. 987-991 et 1045-1051.

Messier P. [1961], «Le contrôle de gestion est-il réalisable dans une affaire commerciale de petite ou moyenne importance ?», *Economie et Comptabilité*, Septembre, pp. 2719-2729.

Meuleau M. [1992], *Les HEC et l'évolution du management en France*, Thèse de doctorat d'Histoire - Nanterre.

Meuwis M. [1941], «Les relations de la comptabilité et du contrôle budgétaire», *L'Organisation*, Mars-avril et mai-juin.*

Mey A. et Beekman [1952], «Le budget flexible et variable», CNBOS.*

Meyer J. [1962], «Intéressement du personnel et gestion prévisionnelle», *Revue de l'Institut d'Administration des entreprises*, Février.*

Meyer J. [1964], *Gestion budgétaire*, Dunod, Paris.

Meyer J. [1969], *Le contrôle de gestion*, PUF - Que Sais Je ?, Paris.*

Midler C. [1986], «Les concepts au concret - Réflexions sur les liens entre systèmes techniques et systèmes de gestion dans l'industrie automobile», *in Le travail. Marchés, règles, conventions dir. par Salais et Thévenot*, Economica Coll. Insee, pp. 29-50.

Milani K. [1975], «The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes : a fiels study», *Accounting review*, April 1975, pp. 274-283.

Miles R.E. et Snow C.C. [1978], *Organizational strategy, structure and process*, Mc Graw Hill, New-York.

Milhaud J. [1956], *Chemin faisant (Tranche de vie)*, Editions Hommes et Techniques, Paris.*

Miller P. et O'Leary T. [1987], «Accounting and the construction of the gouvernable person», *Accounting, organizations and society*, Vol. 12, n° 3, pp. 235-265.

Mintzberg H. [1982], *Structure et dynamique des organisations*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Mintzberg H. [1994], *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Dunod, Paris.

Moisson M. [1967], *Pratique du contrôle budgétaire en Auto-organisation*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Moncetz (de) A. [?], *Initiation aux méthodes statistiques par le secrétaire général de l'Ecole d'application du CPA*, Recueil Sirey.*

Morsel H. [1996], *Histoire de l'électricité en France 1946 - 1987*, Fayard, Paris.

Mouchot E. [1938], «Le coefficient des frais généraux au service du contrôle budgétaire», *Le Commerce*, Juillet et août, pp. 195-197 et 219-224.*

Moutet A. [1992], *La rationalisation industrielle dans l'économie française au 20e siècle - Etude sur les rapports entre changement d'organisation technique et problèmes sociaux (1900-1939)*, Thèse de doctorat d'Histoire - Nanterre.

Musil M.F. [1930], «Principes et méthodes du contrôle budgétaire - Ses aspects généraux», *Mon Bureau*, Septembre, p. 398.

Mussart et Taboulet [1962], «Les plans à cinq ans dans les entreprises françaises», *Bulletin SEDEIS*, 20 mars Supplément, 27 p.

Myhrman J. et Weingast B.R. [1994], «La Nouvelle Histoire économique ou la réconciliation de l'analyse économique et de l'Histoire : Robert W. Fogel et Douglass C. North, prix Nobel d'économie 1993», *Problèmes économiques, traduit de The Scandinavian Journal of Ecoomics*, n° 2395, 26 octobre, pp. 1-11.

Nepveu-Nivelle [1946], «Les ententes de distribution, facteur d'organisation du marché des produits», *3ème Congrès National de l'Organisation Française,* CNOF, 16-19 septembre, 2 p.

Neumayer W.W. [1933], «Le contrôle budgétaire dans une usine de produits métallurgiques», *Bulletin de l'Institut International d'Organisation Scientifique*, p. 27 et s.*

Neumayer W.W. [1933], «La signification du principe des frais standards pour l'entreprise industrielle», *Bulletin de l'IIOST*, Septembre, pp. 135-142.*

Neumayer W.W. [1933], «Nouvelle méthode de contrôle budgétaire et d'administration autonome dans une usine métallurgique», *Bulletin de l'IIOST*, pp. 26-31.*

Nikitin M. [1992], *La naissance de la comptabilité industrielle en France,* Thèse, Paris-Dauphine.

Nikitin M. [1994], *Mémoire pour l'Habilitation à diriger des recherches en sciences de gestion*, Paris-Dauphine.

Noiriel G. [1988], «Du patronage au paternalisme : la restructuration des formes de domination de la main d'oeuvre ouvrière dans l'industrie métallurgique française», *Le mouvement social,* n° 144 juillet-septembre, pp. 17-35.

Nordling R. [1956], *La comparaison des prix de revient...facteur de progrès?*, CNPF, Paris.

Nordling R. [1957], «Peut-on établir une communauté de vues entre le personnel et la direction des entreprises ?», 20 p.*

North D.C. [1981], *Structure and change in economic history*, Norton & Cy, London.

O'Keepe J.F. [1933], «Un contrôle budgétaire bien ordonné réduit les dépenses au "service mécanographique"«, *Méthodes*, Novembre, p. 465.*

OECCA [1951], *La comptabilité au service de la productivité aux Etats-Unis - Rapport préliminaire de la mission française des experts comptables*, AFAP-OECCA, Paris.

OECCA [1952], *La comptabilité, mesure et facteur de productivité*, Ascocition Française pour l'Amélioration de la Productivité, Paris.

OECCA [1955], *Le budget de l'entreprise et le contrôle budgétaire*, OECCA, Paris.*

OECCA et alii [1960], *Xvème Congrès National - Contribution à la technique de la comptabilité prévisionnelle au service du contrôle et de la gestion des entreprises*, OECCA, Paris.

OECE [1952], *Compte rendu de la mission d'un groupe d'experts européens aux USA : Comptabilité industrielle et productivité aux USA - Le rôle de la comptabilité industrielle - Projet AEP n°50*, PUF, Paris.*

Omnes C. [1997], *La gestion du personnel au Crédit Lyonnais (1863-1939),* Thèse Nanterre-Paris X, Paris.

Onsi M. [1973], «Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack», *The accounting review*, pp. 535-548.

Option finance [1996], «La méthode Descarpentries à l'oeuvre chez Bull», *Option finance*, n° 406, 3 juin.

Otley D.T. [1977], «Behavioural aspects of budgeting : Accoutants Digest n° 49», ICAEW, Summer, 30 p.

Otley D.T [1978], «Budget use and managerial performance», *Journal of accounting research*, Vol. 16, n° 1, Printemps, pp. 18-149.

Pailloux [1947], «Le budget des ventes aux Grands Magasins du Printemps - Son établissement, son contrôle», Cégos, PR 150.*

Parenteau [1949], «Prix standards et contrôle budgétaire», Cégos, PR 175.*

Parenteau J. [1949], «La comptabilité, le contrôle budgétaire et les prix standards», *Hommes et Techniques*, Hommes et Techniques, n° 53 Mai, pp. 27-29.

Parenteau [1950], «Contribution française à l'étude des "budgets flexible et variable" », Cégos, PR 194.*

Parenteau J. et Charmont C. [1952], *Calcul des prix de revient, comptabilité industrielle - Principes de contrôle budgétaire et application des prix standards,* Cégos, Paris.

Parenteau J. [1955], «Le contrôle de gestion par méthode budgétaire (article)», pp. 9-21.

Parenteau J. [1955], *Contrôle de gestion par méthode budgétaire (livre)*, Edition Hommes et Techniques, Paris.

Parker L.D. [1978], «Communication in the corporate budgetary system», *Accounting and business research*, Summer, pp. 191-207.

Pasdermadjian H. [1934], «Le contrôle budgétaire», *Compte rendu in extenso des travaux du Congrès d'Organisation commerciale,* Editions Foire de Lyon, Mars, pp. 205-221.

Pasdermadjian H. [1934], «Le contrôle budgétaire», *Méthodes*, Mai, pp. 167-170.

Pasdermadjian H. [1947], *Le gouvernement des grandes entreprises*, PUF, Paris.

Pasdermadjian H. [1949], *Le grand magasin - Son origine - Son évolution - Son avenir*, Dunod, Paris.*

Pasdermadjian H. [1950], *Management research in Retailing*, Newman Books, London.*

Pasdermadjian H. [1955], «Quelques aspects de l'organisation des entreprises», *Revue d'économie politique*.

Payer M. [1951], «Prix de revient et productivité aux Etats-Unis», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Juillet, pp. 3-10.

Payer F. [1969], «Abus, dangers et insuffisances du contrôle budgétaire», *direction et Gestion des entreprises*, Mai-Juin, pp. 23-30.

Penglaou C. [1931], «Contrôle budgétaire et comptabilité», *Compagnie des chefs de comptabilité*.*

Penglaou C. [1931], «Le budget considéré comme base de la détermination et du contrôle des crédits accordés par les banques», *Mon Bureau*, Octobre et novembre, p. 621 et 716.

Penglaou C. [1933], «Les méthodes bancaires de distribution du Crédit», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Janvier, pp. 12-21.

Penglaou C. [1934a], «Le budget des ventes», *L'Organisation*, Juillet-août, pp. 313-318.*

Penglaou C. [1934b], «Le budget industriel», *L'Organisation*, Octobre, pp. 407-410.

Penglaou C. [1934c], «Le contrôle budgétaire», *L'Organisation*, Avril, pp. 155-158.

Penglaou C. [1934d], «Le service du budget et l'élaboration du budget», *L'Organisation*, Septembre, pp. 373-375.*

Penglaou C. [1934e], «Le budget général», *L'Organisation*, Décembre, pp. 511-515.

Penglaou C. [1934f], «Le rôle de la comptabilité dans les applications du contrôle budgétaire», *Belgique-Comptable*, Décembre, pp. 511-515.*

Penglaou C. [1934g], «La comptabilité en tant que moyen de contrôle des entreprises - L'organe normal du contrôle de tous les échelons de la vie des entreprises doit résider dans la comptabilité», *L'usine*, 15 novembre, p. 45.

Penglaou C. [1934h], «Le budget financier», *L'Organisation*, Novembre, pp. 459-463.*

Penglaou C. [1934i], «Le budget des ventes», *L'Organisation*, Mai, pp. 209-219.*

Penglaou C. [1934j], «Le contrôle budgétaire», *Comité permanent d'organisation bancaire*.*

Penglaou C. et alii [1935a], «Le contrôle budgétaire (les standards, les prévisions)», *VIe Congrès International d'Organisation Scientifique du Travail*, Juillet.*

Penglaou C. [1935b], «Le contrôle budgétaire - Son introduction dans les entreprises», *L'Organisation*, Février, pp. 65-68.

Penglaou C. [1935c], «Le contrôle budgétaire - Essai de statistique appliquée à la gestion des entreprises», *Journal de la Sté de statistique de Paris*, Juillet-août-septembre, pp. 232-250.

Penglaou C. [1935d], «Le contrôle budgétaire», *Foire exposition de Lille*.*

Penglaou C. [1947], «L'Orientation actuelle des Doctrines de l'Organisation Scientifique du Travail», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Février, pp. 3-11.

Perrogon M. [1955], «Prix de revient et budget pour l'entretien courant», Cégos, E 100, 12 p.*

Perry W.E. [1948], «Comptabilisation à prix standards - Formule d'après-guerre», *Hommes et Techniques*, n° 42 Juin-Septembre, pp. 37-42.

Pesqueux Y. et Saudan A. [1996], «Foucault et la méthode généalogique : à propos de "surveiller et punir"«, *Actes du XVIIème Congrès de l'AFC*, AFC, 30 - 31 mai et 1er juin, pp. 1041-1055.

Peters T. et Waterman R.H. [1982], *In search of excellence*, Harper Collins Business, Londres.

Peyronnet [1937], «Introduction du contrôle budgétaire dans les ateliers de matériel roulant de l'Etat», Cégos.*

Pezet A. [1995], «La décision d'investissement, histoire d'un partage d'influences», *Cahier d'Histoire de l'Aluminium*, Eté, n° 16.

Pezet A. [1998], «Gestion et histoire : pour une approche pragmatique», *Actes des quatrièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management*, 26-27 mars 1998, pp. 144-156.

Philippe G.L. [1957], «Un programme de perfectionnement des cadres supérieurs se destinant au contrôle de gestion - Les activités de la "General Electric Co" », *Hommes et Techniques*, n° 155 Novembre, pp. 905-908.

Piatier A. [1963], «sans titre», *Organisation Scientifique (Belge)*, juin-juillet, pp. 137-140.

Piel-Desruisseaux J. [1962], «Le contrôle budgétaire à la ferme», *Revue Française de Comptabilité*, Décembre, pp. 339-346.

Pins (de) E. [1961], «L'établissement des budgets et le contrôle budgétaire (résumé) Compte rendu du séminaire de l'IAE de Paris», *Hommes et Techniques*, Cégos, Août-septembre.

Pins (de) M. [1961], «Objectifs et méthodes de la gestion budgétaire», *Chefs d'entreprise*, Pilote, n° 2 et 3, avril-juin.

Pins (de) E. [1961], «Combien d'entreprise font-elles vraiment de la gestion budgétaire ?», *Chefs d'entreprise*, Avril, pp. 71-85.

Pogorel G. [1968], «La prévision et l'entreprise», *Gestion*, Janvier, pp. 23-32.

Poly [1952], «Le rôle de la comptabilité générale dans le contrôle de gestion des entreprises», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mars, pp. 11-22.

Poly J. [1961], «Les difficultés d'application du contrôle de gestion dans les PME», *Economie et Comptabilité, gestion des entreprises*, Mars, 5 p.

Poly J. [1962], «La prévision et le contrôle budgétaire au service de la gestion de l'entreprise», *Economie et Comptabilité*, Septembre, pp. 3023-3030.

Pons A. [1950], «L'amélioration de la productivité par l'organisation du travail - La mission organisateurs-conseils aux USA», *Hommes et Techniques*, Novembre, pp. 41-42.

Ponthière M. [1934], «Le budget et le contrôle», *L'Organisation.*, Octobre.*

Ponthière M. [1935], *Le bureau Moteur*, Delmas, Paris.

Ponthière M. [1935], «Prévisions, programmes, budgets», *L'Organisation. Numéro Spécial*, Août.*

Ponthière M. [1936], «A propos du contrôle budgétaire», *Méthodes*, Mai-juin, pp. 145-146.

Ponthière M. [1937], «La fonction de conscience dans l'entreprise», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Juin, pp. 168-171.

Powell R.W. [1968], «Le contrôle budgétaire comme instrument de l'organisation dans une petite entreprise», *Revue Française de Comptabilité*, Avril, pp. 129-140.

Prat (de) D. [1934], «Le contrôle budgétaire dans l'industrie textile», *Fils et tissus*, Août, pp. 55-57.*

Prost A. [1996], *Douze leçons sur l'histoire*, Le Point Seuil, Paris.

Pulvermann H. [1930], «Les organismes centraux de l'administration industrielle et le contrôle budgétaire», *Mon Bureau*, Septembre, p. 400.

Pyhrr P. [1973], *Zero-Base Budgeting : a practical management tool for evaluating expenses*, John Wiley et Sons, New-York.

Quail J.M. [1997], «More peculiarities of the British : Budgetary control in US and UK business to 1939», *Business and Economic History*, Vol. 26 n°2 winter, pp. 617-631.

Queruel A. [1994], *Notre chimie à l'heure allemande*, Nouvelles éditions Debresse, Paris.

Ramboz A. [1956], «Est-il vrai que 90% des entreprises fonctionnent sans prévisions de vente ?», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Février, pp. 25-27.

Ravisse G. [1930], «Le contrôle budgétaire : deux résultats d'importance de la pratique du contrôle budgétaire», *Mon Bureau*, Août, pp. 337-338.

Ravisse G. [1930], «Deux résultats d'importance de la pratique du contrôle budgétaire», *Mon Bureau*, Septembre, p. 385.

Ravisse G. [1933], «Le contrôle budgétaire», *Experta*, Mars.*

Ravisse G. [1933], «Les quotas de vente», *Méthodes*, Octobre, pp. 407-410.

Ravisse G. [1933], «La méthode du "contrôle budgétaire"«, *Méthodes*, Mars, pp. 59-62.

Ravisse G. [1933], «Le budget des ventes», *Méthodes*, Juillet, pp. 281-284.

Ravisse G. [1933], «Comment les dirigeants font face à la crise : la méthode du contrôle budgétaire», *Méthodes*, Mars, pp. 59-62.

Read W.H. [1962], «Upward communication in industrial hierarchies», *Human Relations*, Vol. 15, pp. 3-15.

Réal P. [1930], «Les problèmes psychologiques du contrôle budgétaire : quelques expériences européennes», *Mon Bureau*, Septembre, pp. 393-394.

Reitell C. et Lugrin J.P. [1936], «Le contrôle des frais d'exploitation par la méthode des taux standards et du budget variable», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Octobre, pp. 265-275.

Renault L. [1927], «Conférence CGPF», Mars, 7 p..

Renold C.G. [1929], «Le contrôle budgétaire des entreprises Hans Renold Ltd», Institut International d'OST, 17 p.

Renold C.G. [1930], «Le budget, élément du contrôle de l'exécution», *Mon Bureau*, Août, pp. 344-345.

Reynaud H. [1937], «La budgétisation des dépenses», *L'Organisation*, Décembre, pp. 347-348.*

Richard [1949], «Méthode de comptabilité budgétaire dans le cadre d'utilisation des prix standards», Cégos, PR 181.*

Richard [1949], «Une réalisation de comptabilité budgétaire dans une industrie radioélectrique», Cégos, PR 174 et PR 175.*

Richard F.M. [1956], «Le comptable-contrôleur de gestion», *Société de Comptabilité de France*, Mars, pp. 91-118.

Ridgway V.F. [1956], «Dysfunctional consequences of performance measurements», *Administrative science Quaterly*, September, pp. 240-247.

Rigaud R. [1958], «Un cas réel de décentralisation», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Juillet, pp. 9-12.

Rimaihlo E. [1936], *L'organisation à la française*, Paris.

Rojot J. et Bergmann A. [1989], *Comportement et organisation*, Vuibert, Paris.

Rose [?], *L'accroissement des bénéfices par l'analyse des ventes*.*

Rose T.G. [1948], *Le contrôle de gestion dans une entreprise industrielle et commerciale (Management Audit)*, Delmas, Paris.

Rose T.G. [1950], *Les instruments de mesure de la direction*, Hommes et Techniques, Paris.

Rose T.G. [1952], «Le contrôle de gestion dans les PME», *Hommes et Techniques*, n° 85 Janvier, p. 14.

Ryan B. Scapens R.W. et Theobald M. [1992], *Research Method and methodology in finance and accouting*, Academic Press, London.

S. (Inconnu) J.P. [1961], «A propos de la planification à long terme», *Hommes et Techniques*, Cégos, Juin-Juillet, pp. 916-918.

Saint Pulgent (de) [1935], «Le contrôle budgétaire dans un grand magasin», *Production nationale et expansion économique*, Novembre et décembre.*

Saint-Geours J. [1970], «La compatibilité des plans des entreprises et des politiques des Etats : zones de convergence et domaines de conflits», *Vie et Sciences Economiques*, n° 59, mars, pp. 257-290.

Saint-Pulgent (de) [?], «Le contrôle budgétaire aux grands magasins du Printemps», *Cégos*, Rapport déposé à la section 3.*

Saint-Pulgent (de) T. [1934], «Le contrôle budgétaire aux grands magasins du Printemps», Cégos, Document OA7, 8 p.

Saint-Pulgent (de) [1942], «Les statistiques de direction générale dans un Grand Magasin», *Cycle de perfectionnement organisé par la Cégos du 9 au 11 décembre 1941*, Cégos, Fascicule 3, pp. 5-22.

Saint-Pulgent (de) M. [1950], *Contrôle budgétaire et bureau d'études dans un grand magasin*, I.T.A.P., Paris.

Samuelson L. [1986], «Discrepancies between the roles of budgeting», *Accounting, organizations and society,* Vol. 11, n°1, pp. 35-45.

Satet R. [?], *Le contrôle budgétaire : prévisions commerciales, industrielles, financières et comptables pour la direction rationnelle des affaires*.*

Satet R. et Darnault [?], «Le contrôle budgétaire et l'Hôtellerie», *La revue suisse des hôtels de Bâle*, n° 41 et 42.*

Satet R. et Quaglioni J.J. [1927a], *La méthode "auto-contrôle"*, CNOF, Paris.

Satet R. [1927b], *L'Organisation Scientifique aux Imprimeries Delmas*, IUMM, Paris.*

Satet R. [1930], *La Conférence Internationale du contrôle budgétaire*, IUMM, Genève.

Satet R. [1932], «Contrôle budgétaire», *Revue de l'UIMM*, IUMM, Décembre.

Satet R. [1933a], «Les graphiques, moyen de direction des entreprises», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, CNBOS, 15 Juillet, pp. 101-104.

Satet R. [1933b], «Le contrôle budgétaire et la direction des entreprises», *L'usine*, 26 mai, pp. 25-27.

Satet R. [1933c], «Le contrôle budgétaire», *Foire exposition de Lille*.*

Satet R. [1933d], «Du contrôle budgétaire», *L'Organisation,* Septembre, pp. 399-401.

Satet R. [1934a], «Le contrôle budgétaire», *Bulletin de l'association technique de fonderie de France*, Septembre.*

Satet R. [1934b], «Le contrôle budgétaire», *XIIIe Congrès de Fonderie de Nancy*, 20 juillet.*

Satet R. [1934c], «Le contrôle budgétaire», *10éme session de cours de l'UIMM*, UIMM, 26 mai.*

Satet R. [1935a], «Le contrôle budgétaire, un exemple américain», *L'Organisation*, Août, pp. 343-346.

Satet R. [1935b], «Le contrôle budgétaire», *Comité National de l'Organisation Française*, CNOF, 21 mars.*

Satet R. [1935c], «Le contrôle budgétaire, instrument de direction des entreprises», *Bulletin du Comité National de l'Organisation Française,* CNOF, Mai, pp. 149-165.

Satet R. [1936a], *Le contrôle budgétaire*, Dunod, Paris.

Satet R. [1936b], «Le contrôle budgétaire», *Cours à l'Ecole supérieure des Messageries Hachette et à l'Université de Louvain*.*

Satet R. [1936c], «Le contrôle budgétaire», *Société industrielle de Rouen*, 3 avril.*

Satet R. [1936d], «Enquête sur la méthode du contrôle budgétaire et ses applications», *Revue de l'UIMM,* Avril, mai et novembre.

Satet R. [1938], «Les coulisses d'une conférence», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Février, pp. 145-155.

Satet R. [1939], «Le budget du directeur des ventes», *Mémoire au Congrès d'Organisation des entreprises de Liège*, 20-22 juin, pp. 4-12.

Satet R. [1941], «Analyses, synthèses, prévisions (série d'articles)», *L'information du Commerce et de l'Industrie*, n° 70-77-78-86 de juillet à septembre.*

Satet R. [1942a], «L'organisation scientifique du travail (les grands hommes, les grands principes, applications pratiques)», CNOF, 40 p.*

Satet R. [1942b], *Le contrôle budgétaire - Cours de l'Ecole d'Organisation Scientifique du Travail*, Ecole d'Organisation Scientifique du Travail, Paris.

Satet R. [1942c], *A la recherche du rendement et des économies*.*

Satet R. [1943a], «De l'organigramme fonctionnel», *13ème Edition*, Février, 4 p.

Satet R. et alii [1943b], *Plannings, graphiques et harmonogrammes*.*

Satet R. et alii [1945], *Tableau schématique de contrôle*.*

Satet R. et Voraz C. [1946a], *Les graphiques, moyen de direction des entreprises*, Georges Frères, Tourcoing.*

Satet R. [1946b], *Le patron est un chef d'orchestre*, Baudelot, Paris.*

Satet R. [1946c], «De la mise en route et de l'application du contrôle budgétaire dans une fonderie», *Revue CHEFS (Revue de l'association d'Organisation Scientifique du Travail de Genève)*, n° 10, octobre, pp. 5-12.*

Satet R. et Piel-Desruisseaux [1946d], «Le contrôle budgétaire en agriculture», *3ème Congrès National de l'Organisation Française*, CNOF, 16-19 septembre, 12 p.

Satet R. et Voraz C. [1947], *La prévision au service de l'entreprise par la méthode du contrôle budgétaire*, Editions OCIA, Paris.

Satet R. [1949], *Au bureau comme à l'atelier*.*

Satet R. [1952], *De la nécessité du planning*.

Satet R. [1957], «Vendre...», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Novembre, pp. 15-16.

Satet R. [1958a], *Prévision et contrôle budgétaires*, Paris.

Satet R. [1958b], *La direction à distance*.*

Sauvy A. [1938], «La prévision économique et l'organisation du travail», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Novembre, pp45-56.

Scapens R.W. et Sale J.T. [1984a], «An international study of accounting practices in divisionalized companies and their associations with organizational variables», *The accouting review*, Vol. LX n°2 avril, pp. 231-247.

Scapens R.W. Otley D.T. et Lister R. [1984b], *Management accounting, Organization theory and Capital budgeting : three surveys*, Macmillan, Londres.

Scherrer L. [1958], *Eléments d'analyse et de contrôle de gestion*, Librairie Delagrave, Paris.*

Schiff M. et Lewin A.Y. [1970], «The impact of people on budgets», *The accounting review*, April, pp. 259-268.

Schmid [1930], «Application du régime du contrôle budgétaire industriel dans une usine allemande de construction de machines agricoles», *Bulletin de l'IIOST*, Mars, pp. 60-62.*

Schmidt M. [1930], «Le budget d'investissement, les affectations de capital et le système budgétaire», *Mon bureau*, Août, pp. 351-352.

Schmidt J.A. [1992], «Is it time to replace traditional budgeting ? A method to make a budget more useful to management is proposed», *Journal of accountancy*, October, pp 103-107.

Scott R.W. [1995], *Institutions and Organizations*, Foundations for organizational science - Sage, London.

Seguin M. [1930], «L'administration des entreprises, la fonction financière», *Mon bureau*, Mars, PP; 101-102.*

Sérès A. [1996], «Saga refond son système d'information», *Option finance*, n° 392, 26 février, 2 p.

Serruys D. [1930], «Le système budgétaire et l'organisation économique nationale et internationale», *Mon Bureau*, Septembre, pp. 395-397.

Signerin [1946], «Le contrôle budgétaire dans un service d'étude des ventes, département "appareils-récepteurs" de la Sté Philips», Cégos.*

Simeray J.P. [1962], «Cybernétique - Contrôle de gestion et tableaux de bord», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Octobre, pp.7-10.

Simeray J.P. [1963], «Contrôle budgétaire, contrôle de gestion, contrôle d'exploitation - Essai de précision et de définition du vocabulaire», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Février, pp. 13-19.

Simmonds F. [1949], «Le contrôle budgétaire dans la petite entreprise», *Organisation Scientifique (Belge)*, Mars, pp. 90-96.

Simon H.A. Guetzkow H., Kozmetsky G. et Tyndall G. [1954], *Centralization Vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, Controllership Foundation Inc., New York.

Simons R. [1990], «The role of management control systems in creating competitive advantage : new perspectives», *Accounting, organizations and society*, Vol. 15, pp. 127-143.

Sinclair P. [1945], *Budgeting*, The Ronald Press C, New-York.

Smaele (de) A. [1939], «Les budgets de la direction générale», *Mémoire au Congrès d'Organisation des entreprises de Liège*, 20-22 juin, pp; 37-40.

Solomons D. [1952], «The historical development of costing in "Studies in Costing" », *"Studies in Costing"*, Sweet et Maxwell, pp. 1-52.

Soulon G. [1968], «De la théorie à la pratique des méthodes budgétaires», *direction et Gestion des Entreprises*, Mai-juin et juillet-août, pp. 23-24 et 23-30.

Spinosa Cattela J.E. [1948], «Efficient business management through budgeting and budgetary control», Macdonald and Evans, 145 p.

Stauffer L. [1969], *Le budget prévisionnel - Information - Participation,* Ed. Sabri, Paris.

Stedry A.C. [1960], *Budget control and cost behavior*, Prentice Hall Inc..

Stedry A.C. et Kay E. [1966], «The effects of goal difficulty on performance : a field experiment», *Behavioural Science*, 11, 6 Novembre, pp. 459-470.

Stosskoppf [1938], «Le contrôle budgétaire aux Messageries Hachette», Cégos.*

Taboulet H. [1962], «Programme d'action dans l'entreprise - La pratique des plans à cinq ans», *Mémoire de la Société des Ingénieurs civils de France et CNOF*, Septembre et Octobre, pp. 33-42 et 11-19.

Taboulet H. Meyer J. et Sallan A. [1966], *La gestion prévisionnelle dans l'entreprise - Pratique de sa mise en place (Enquête ICG)*, Institut national de gestion prévisionnelle et de contrôle de gestion, Paris.

Taylor F.W. [1911], *La direction scientifique des entreprises,* Dunod, Paris.

Teillac M. [1958], «Méthode uniforme de prix de revient ou non», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Décembre, pp. 29-31.

Teillac et Rieu J. [1960], «Problème de gestion prévisionnelle», *CNOF*, Octobre, pp. 9-22.

Teillac M. [1960], *Le contrôle et la gestion par la comptabilité,* Editions de l'entreprise moderne, Paris.*

Teper W. [1963], «L'approche prospective, un défi pour les dirigeants», *CNOF*, Décembre, pp. 17-24.

Thibert R.B. [1955], *La gestion prévisionnelle et contrôlée de l'entreprise*, Dunod, Paris.

Thompson J. [1967], *Organizations in action*, Mc Graw Hill, New York.

Thuillier G. et Tulard J. [1991], *La méthode en histoire*, PUF Que sais-je ?, Paris.

Tinayre [1944], «Prévisions budgétaires et statistiques comptables», *2ème cycle d'études des techniques statistiques*, Cégos, Fascicule n° 3, pp. 3-27.

Tissot [1960], «Le contrôle de gestion par méthode budgétaire», *Arts et Manufactures*, Mars, pp. 15-19.

Tournier A.G. [1951], «Les méthodes modernes de comptabilité dans une firme cinématographique : le contrôle budgétaire», *Hommes et Techniques*, Hommes et Techniques, Septembre.*

Trundle G.T. [1948], *Managerial control of business*, John Wiley ans Sons, New-York.

Urwick L. [1934], *The fonction of administration with special reference to the work of Henri Fayol*.

Usunier et al. [1993], *Introduction à la recherche en gestion*, Economica, Paris.

Vaes U. [1939], «Le budget du Directeur des Finances», *Mémoire au Congrès d'Organisation des entreprises de Liège*, 20-22 juin, 17-36.

Van Goethem [?], «La rémunération des cadres d'un fabrique d'appareils de chauffage - Une expérience basée sur le contrôle budgétaire des sections de l'entreprise», *SERT*, Document n° 9.*

Van Goethem [1945], «Comment associer le personnel aux résultats de l'exploitation ?», *Hommes et Techniques*, n° 6 Juin, pp. 14 -15.

Van Goethem [1947], «Les tendances françaises et étrangères dans le domaine de l'organisation», *Deuxième cycle d'études de l'organisation technique des entreprises*, Cégos, Fascicule n°1, pp. 17-22.

Van Goethem W. [1957], «La rémunération du travail en pourcentage du bénéfice budgétaire», *Hommes et Techniques*, n° 156 Décembre, pp. 997-999.

Van Goethem [1959], «Comment utiliser les budgets pour intéresser le personnel aux économies et aux résultats - Fonderies Arthur Martin», Cégos, PR 270, 6 p.*

Vèbre [1949], «Les prévisions et le contrôle budgétaire dans une industrie de fermetures bois et métalliques», Cégos, PR 179.*

Verhulst M. Lavault J. et Richard d'Aulnay J.L. [1959], *Le contrôle des frais commerciaux et administratifs*, Dunod, Paris.

Veynes P. [1971], *Comment on écrit l'histoire*, Le Point Seuil, Paris.

Vidal F. [1996], «Les contrôleurs de Cap Gemini Sogeti dans la tempête», *Option finance*, n° 404, 20 mai, 3 p.

Vilain R. [1956], «Le contrôle des dépenses en matériel de bureau et entretien dans un siège social», *Bureau*, Mai, 4 p.*

Villelongue (de) R. [1949], *Structure et fonctionnement des entreprises - Cours de l'Institut d'Etudes Politiques de Paris*, Les cours du droit, Paris.

Vinchon Y. [1936], «Le contrôle budgétaire, son application à l'étranger», *Le Commerce*, Juin, pp. 231-232.*

Vinchon Y. [1938], «Le système budgétaire - Budgets - Méthodes», *La comptabilité*, n° 222 juin, pp. 257-268.

Volle M. [1977], «Naissance de la statistique industrielle en France (1930-1950)», *Pour une histoire de la statistique*, Insee, Vol 1, pp. 327-365.

Vuillaume P. [1956], «Le contrôle budgétaire à la société Kodack-Pathé», *Chefs d'entreprise*, Février, pp. 57-71.

Wacheux F. [1996], *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica, Paris.

Wartburg (von) W. [1937], «Analyse de "Le plan économique (contrôle budgétaire) dans les entreprises suisses privées», *Le Commerce*, Juillet, p. 226.*

Waterhouse J.H. et Tiessen P. [1978], «A contingency framework for management accounting systems research», *Accounting, organizations and society*, Vol. 3, n°1, pp. 65-76.

Weick K.E. [1969], *The social psychology of organizing*, Addison-Wesley, Reading.

Wellhoff R. [1931], «Prévisions de trésorerie dans une industrie travaillant sur "programme" (usine de construction automobile)», *Mon Bureau*, Juillet, pp. 439-443.

Welsch G.A. [1960], «Une expérience de conciliation du budget fixe et du budget flexible», *Chefs d'entreprise*, Août, pp. 83-101.

Whisler R.F. [1933], «Le budget de dépense de main d'oeuvre de la National Cash Register C», *Méthodes*, Avril, p. 127.*

White K.B. [1934], «Budgets et bénéfices», *L'usine*, n° 21 du 24 mai, pp. 25-27.

White K.B. [1936], «Ce qu'il faut entendre par planning», *Méthodes*, Septembre-octobre, p. 214.

Wieviorka M. et Trinh S. [1989], *Le modèle EDF*, Editions La Découverte, Paris.

Wiliquet S. [1947], *Le contrôle budgétaire dans une grande entreprise industrielle*, Chambre Belge des Comptables, Bruxelles.*

Wiliquet S. [1953], *Contrôle budgétaire - Prix de revient standards - Valeurs de remplacement*, Cégos, Paris.*

Williams J. [1935], «Le budget souple est un moyen d'administration», *Bulletin du Comité National de l'Organisation Française*, CNOF, Novembre.*

Williams J.H. [1935], «Le budget souple est un moyen d'administration», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Décembre, pp. 291-299.

Williamson O.E. [1967], *Economics of discretionary behaviour : managerial objectives in a theory of the firm*, Academic Book Publishers, London.

Williamson O.E. [1975], *Markets and hierarchies : Analysis and antitrust implications*, Free Press.

Williquet S. [1949], «En marge du contrôle budgétaire - La répartition des frais indirects», *Revue Belge des Sciences commerciales*, Mai-Juin, pp. 195-221.

Wolff W.H. [1938], «Problèmes dans le domaine de la budgétisation des frais : contrôle ou analyse ?», *L'Organisation*, Juillet, p. 215.*

Wolff J. [1963], «La prévision à court terme», *Gestion*, Juillet-août, pp. 431-442.

Yin R.K. [1984], *Case study research, design and methods*, Sage publications, Beverley Hills.

Yovanovitch S. [1938], *Le contrôle budgétaire en Yougoslavie*, Pierre Bossuet, Paris.*

Zimmerman R. [1951], «Relations humaines et productivité - 5ème conférence internationale des problèmes sociaux de l'organisation du travail, productivité et niveaux de vie», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Décembre, pp. 41-45.

Zimnovitch H. [1994], «La diffusion des coûts standards et du direct costing en France - L'exemple de Saint-Gobain : 1930-1960», *Actes du XVe congrès de l'Association Française de Comptabilité, Université Dauphine*, AFC.

Zimnovitch H. [1996], «La "quarantaine" des coûts standard chez Saint-Gobain : 1920-1960», *Comptabilité, contrôle, audit*, Vuibert, Tome 2, vol. 2, septembre, pp. 5-24.

Zimnovitch H. [1997], *Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France*, Thèse, Poitiers.

ETAT DES SOURCES ET DES ARCHIVES

Nota : les documents indexés * n'ont pu être localisés. Ils sont indiqués pour information dans un souci d'exhaustivité des sources historiques.

BIBLIOGRAPHIE CHRONOLOGIQUE - HISTOIRE DE LA COMPTABILITÉ ET DU CONTRÔLE

Le lecteur trouvera ci-dessous les sources imprimées (ouvrages, articles et communications) utiles pour l'histoire du contrôle budgétaire. Ces références sont classées par ordre chronologique. Une liste des ouvrages traitant du développement des budgets, du contrôle budgétaire et de la comptabilité est donnée en fin de bibliographie.

LES PRÉCURSEURS

Taylor F.W. [1911], *La direction scientifique des entreprises*, Dunod, Paris.

Fayol H. [1916], *Administration Industrielle et générale*, Dunod, Paris.

Jèze G. [1922], *La théorie générale du budget*, Giard.*

Berran A. [1926], *La gestion méthodique des entreprises*, La comptabilité et les affaires, Paris.

Lucas M. [1926], *L'organe comptable*.

Satet R. et Quaglioni J.J. [1927], *La méthode "auto-contrôle"*, CNOF, Paris.

Satet R. [1927], *L'Organisation Scientifique aux Imprimeries Delmas*, IUMM, Paris.*

Bellouard [1928], «Rapport de visite aux USA», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Avril, pp. 8-13.

Inconnu [1928], «Le budget industriel», *Réussir*, n° 30, 10 avril, p. 5.*

Inconnu [1928], «Commet déterminer le premier budget de publicité», *Vendre*, Novembre, p. 454.*

Kibble A.B. [1928], «Méthodes de contrôle de la Goodyear Tire and Rubber Company», *Bulletin de l'IIOST*, n° 1 janvier.*

Dennison H.S. [1929], «Le budget dans les usines de construction mécanique Conférence de HS Dennison sur le contrôle budgétaire dans l'entreprise qu'il dirige», *Bulletin de l'Institut d'OST*, n° 5 mai.*

Dennison H.S. [1929], «Le budget dans les entreprises privées aux usines Denisson», *Journal des Associations patronales Suisses*, n° 7.*

Inconnu [1929], «Commission technique allemande du budget industriel», *Bulletin de l'IIOST*, n° 12, décembre, pp. 262-265.*

Inconnu [1929], «Le budget industriel dans l'économie allemande», *Bulletin de l'Institut d'OST*, n° 5 mai.*

Inconnu [1929], «Opinions d'un expert américain sur le contrôle budgétaire», *Bulletin de l'Institut d'OST*, n° 5 mai.*

Renold C.G. [1929], «Le contrôle budgétaire des entreprises Hans Renold Ltd», Institut International d'OST, 17 p.

LA CONFÉRENCE DE GENÈVE ET L'ENGOUEMENT (1930-1935)

Caumartin J. [?], *Les principales sources de documentation statistique*, Dunod.*

Cégos [?], «Du contrôle budgétaire à la participation ouvrière aux économies - L'organisation Scientifique du Travail aux Fonderies Arthur Martin», Cégos, AO 139 Section 3.*

Clark W. [?], *Le graphique Gantt, instrument de direction*, Dunod.*

Hathaway H.K. [?], *Standards, Le bon développement et la mise en oeuvre de l'organisation scientifique demande l'établissement et le maintien des standards*, CNBOS, Bruxelles.*

Jadot G. [?], *Le contrôle budgétaire*, CNBOS, Bruxelles.*

Jadot G. [?], *L'Organisation financière : le contrôle budgétaire*, CNBOS, Bruxelles.*

Kodack-Pathé [?], *Le contrôle budgétaire à la société Kodack-Pathé*.*

Moncetz (de) A. [?], *Initiation aux méthodes statistiques par le secrétaire général de l'Ecole d'application du CPA*, Recueil Sirey.*

Rose [?], *L'accroissement des bénéfices par l'analyse des ventes*.*

Saint-Pulgent (de) [?], «Le contrôle budgétaire aux grands magasins du Printemps», *Cégos*, Rapport déposé à la section 3.*

Satet R. [?], *Le contrôle budgétaire : prévisions commerciales, industrielles, financières et comptables pour la direction rationnelle des affaires*.*

Satet R. et Darnault [?], «Le contrôle budgétaire et l'Hôtellerie», *La revue suisse des hôtels de Bâle*, n° 41 et 42.*

Van Goethem [?], «La rémunération des cadres d'un fabrique d'appareils de chauffage - Une expérience basée sur le contrôle budgétaire des sections de l'entreprise», *SERT*, Document n° 9.*

Antoine A. [1930], *L'organisation et le contrôle du développement des entreprises de production et de distribution électriques*, IIOST, Genève.*

Bunbury H. [1930], «Le budget d'Etat comparé avec celui d'une entreprise», *Mon bureau*, Septembre, p. 399.

Carswell [1930], «La préparation du budget des ventes», *Mon Bureau*, Août, pp. 346-348.

Coes [1930], «Difficultés et résistances fréquemment rencontrées dans l'instauration de la procédure budgétaire», *Mon bureau*, Septembre, pp. 389-392.

Delaporte R. [1930], «Le budget d'une entreprise : les prévisions financières», *Le Commerce*, Août, pp. 395-397.*

Delmas G. [1930], «Un exemple d'application du contrôle budgétaire en imprimerie», *Mon Bureau*, Septembre, p. 449.

Devinat P. [1930], «Les conditions de travail dans une entreprise rationalisée (Bat'a)», *Revue Internationale du Travail*, Vol. 21.*

IIOST [1930], *Conférence internationale du contrôle budgétaire*, IIOST, Genève.

Inconnu [1930], «Organisation du contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, n° 2 février et n° 3 avril.*

Inconnu [1930], «Application du régime du contrôle budgétaire industriel dans une usine allemande de construction de machines agricoles», *Bulletin de l'Institut d'OST*, n° 3 mars, 3 p.*

Inconnu [1930], «L'organisation du contrôle budgétaire et son fonctionnement (Industrie textile)», *Bulletin de l'IIOST*, n° 2, février, pp. 30-32.*

Inconnu [1930], «Quelques réflexions sur le contrôle budgétaire», *Bulletin de l'Institut d'OST*, n° 7 juillet, 3 p.*

Landauer E. [1930], «Les bases d'un budget des dépenses», *Mon bureau*, Août, p. 349-350.

Leroy T. [1930], «La conférence du contrôle budgétaire», *Mon Bureau*, août, pp. 339-340.

Ludwig H. [1930], «Le contrôle budgétaire du capital de l'exploitation», *Mon Bureau*, Septembre, pp. 386-388.

Ludwig (Dr) H. [1930], *Le contrôle budgétaire dans les entreprises industrielles*, Librairie française de documentation G. Claisse, Paris.

Mc Kinsey J. [1930], «Budgets et programmes d'action des entreprises», *Mon Bureau*, Août, 3 p.

Mc Kinsey J.O. [1930], «Les tendances du contrôle budgétaire aux Etats-Unis», *Bulletin de l'Institut d'OST*, n° 7 juillet et n° 8 août.*

Musil M.F. [1930], «Principes et méthodes du contrôle budgétaire - Ses aspects généraux», *Mon Bureau*, Septembre, p. 398.

Pulvermann H. [1930], «Les organismes centraux de l'administration industrielle et le contrôle budgétaire», *Mon Bureau*, Septembre, p. 400.

Ravisse G. [1930], «Deux résultats d'importance de la pratique du contrôle budgétaire», *Mon Bureau*, Septembre, p. 385.

Ravisse G. [1930], «Le contrôle budgétaire : deux résultats d'importance de la pratique du contrôle budgétaire», *Mon Bureau*, Août, pp. 337-338.

Réal P. [1930], «Les problèmes psychologiques du contrôle budgétaire : quelques expériences européennes», *Mon Bureau*, Septembre, pp. 393-394.

Renold C.G. [1930], «Le budget, élément du contrôle de l'exécution», *Mon Bureau*, Août, pp. 344-345.

Satet R. [1930], *La Conférence Internationale du contrôle budgétaire*, IUMM, Genève.

Schmid [1930], «Application du régime du contrôle budgétaire industriel dans une usine allemande de construction de machines agricoles», *Bulletin de l'IIOST*, Mars, pp. 60-62.*

Schmidt M. [1930], «Le budget d'investissement, les affectations de capital et le système budgétaire», *Mon bureau*, Août, pp. 351-352.

Seguin M. [1930], «L'administration des entreprises, la fonction financière», *Mon bureau*, Mars, PP; 101-102.*

Serruys D. [1930], «Le système budgétaire et l'organisation économique nationale et internationale», *Mon Bureau*, Septembre, pp. 395-397.

Cabrol [1931], «Prévisions d'exploitation des entreprises», *La comptabilité*, Décembre.*

Dorpmuller [1931], «Le contrôle des recettes et des dépenses aux chemins de fer du Reich», *Mon Bureau*, Février, p. 83.*

Jadot G. [1931], «Le contrôle et la gestion des entreprises à l'aide du budget», *Mon Bureau et CNBOS*, Mai, pp. 291-293.

Landauer E. [1931], «Les crédits de banque et le contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, 15 avril, pp. 32-36.

Lubowski A. [1931], «Le contrôle budgétaire dans l'industrie de la briqueterie et de l'argile», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Février, pp. 12-16.*

Ludwig H. [1931], «Le contrôle dans les entreprises industrielles», *Mon Bureau*, Janvier, p. 51.*

Penglaou C. [1931], «Contrôle budgétaire et comptabilité», *Compagnie des chefs de comptabilité*.*

Penglaou C. [1931], «Le budget considéré comme base de la détermination et du contrôle des crédits accordés par les banques», *Mon Bureau*, Octobre et novembre, p. 621 et 716.

Wellhoff R. [1931], «Prévisions de trésorerie dans une industrie travaillant sur "programme" (usine de construction automobile)», *Mon Bureau*, Juillet, pp. 439-443.

Collectif UIMM [1932], *L'organisation scientifique à la Société anonyme des hauts-fourneaux, forges et aciéries de Denain et d'Anzin et à la société anonyme des établissements Neu*, Imp. Lafolye et de Lamarzelle, Vannes.

Germain J. [1932], «Utilité des budgets prévisionnels - Elaboration d'un budget général», *L'usine*, 29 janvier.*

Germain J. [1932], «Etablissement d'un budget prévisionnel pour un atelier de fabrication», *L'usine*, n° 6 le 12 févier et n° 10 le 11 mars, pp. 25-27 et 25-27.*

Germain P. [1932], «Contrôle budgétaire d'une entreprise», *L'usine*, 29 janvier, 12 février, 11 mars, p. 33.

Greinier R. [1932], «Graphique de l'organisation du contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique et Revue de l'IUMM*, Juillet, pp. 87-89.*

Inconnu [1932], «Le budget considéré comme base de détermination et du contrôle des crédits bancaires», *Ve Congrès International d'Organisation Scientifique du Travail*.*

Satet R. [1932], «Contrôle budgétaire», *Revue de l'UIMM*, IUMM, Décembre.

Clark W. [1933], «L'écoulement du travail - The flow of Work», *Méthodes*, Juin, pp. 224-228.

Inconnu [1933], «Le contrôle budgétaire appliquée à un service dactylographique», *L'Organisation*, n° 20.*

Kaufmann W. [1933], «L'organisation scientifique dans les grands magasins», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Décembre, pp. 290-309.

Landauer E. [1933], «L'oeuvre de Thomas Bat'a», *Revue du CNOF*, CNOF, juin, pp. 177-185.

Landauer E. [1933], «Les crédits bancaires et le contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, CNBOS, Août et 15 janvier, pp. 120-122.

Neumayer W.W. [1933], «Le contrôle budgétaire dans une usine de produits métallurgiques», *Bulletin de l'Institut International d'Organisation Scientifique*, p. 27 et s..*

Neumayer W.W. [1933], «Nouvelle méthode de contrôle budgétaire et d'administration autonome dans une usine métallurgique», *Bulletin de l'IIOST*, pp. 26-31.*

Neumayer W.W. [1933], «La signification du principe des frais standards pour l'entreprise industrielle», *Bulletin de l'IIOST*, Septembre, pp. 135-142.*

O'Keepe J.F. [1933], «Un contrôle budgétaire bien ordonné réduit les dépenses au "service mécanographique" », *Méthodes*, Novembre, p. 465.*

Penglaou C. [1933], «Les méthodes bancaires de distribution du Crédit», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Janvier, pp. 12-21.

Ravisse G. [1933], «Comment les dirigeants font face à la crise : la méthode du contrôle budgétaire», *Méthodes*, Mars, pp. 59-62.

Ravisse G. [1933], «Les quotas de vente», *Méthodes*, Octobre, pp. 407-410.

Ravisse G. [1933], «Le contrôle budgétaire», *Experta*, Mars.*

Ravisse G. [1933], «Le budget des ventes», *Méthodes*, Juillet, pp. 281-284.

Ravisse G. [1933], «La méthode du "contrôle budgétaire" », *Méthodes*, Mars, pp. 59-62.

Satet R. [1933], «Les graphiques, moyen de direction des entreprises», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, CNBOS, 15 Juillet, pp. 101-104.

Satet R. [1933], «Le contrôle budgétaire et la direction des entreprises», *L'usine*, 26 mai, pp. 25-27.

Satet R. [1933], «Du contrôle budgétaire», *L'Organisation*, Septembre, pp. 399-401.

Satet R. [1933], «Le contrôle budgétaire», *Foire exposition de Lille*.*

Whisler R.F. [1933], «Le budget de dépense de main d'oeuvre de la National Cash Register C», *Méthodes*, Avril, p. 127.*

Cégos [1934], «L'application du contrôle budgétaire dans une société de constructions mécaniques aux USA», Cégos.*

Coutrot J. [1934], *Le système nerveux des entreprises, prévisions et contrôle, coordination interne et planning*, Delmas, Paris.

Delaporte R. [1934], *Le prix de revient*, Paris.

Dent A. [1934], «Quelques remarques sur le contrôle budgétaire», *L'Organisation*, Janvier, pp. 2-22.*

Fontalivrand R. [1934], «Pour venir en aide au commerce et à l'industrie, développons le crédit contrôlé», *L'usine*, n° 13 du 29 mars et n° 36 du 6 septembre, p. 27 et p. 23.*

Gascuel J. [1934], «Comment interpréter les statistiques - (Série d'articles en 1934 et 1935)», *L'Organisation*, Déc. 1934, fév., mars, avril, mai, juin 1935.*

Inconnu [1934], «Note préliminaire sur le contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National de l'Organisation Française*, CNOF, pp. 206-209.*

Inconnu [1934], «Exemple d'application du contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, 15 mars.*

Loeb P. [1934], «Contrôle par la nomenclature des dépenses», *Sciences et Industrie*, Tome XVIII, février, p. 39 et s..*

Loeb P. [1934], «Un exemple d'application du contrôle budgétaire dans une société de construction mécanique (Sté Alsthom)», Cégos.*

Pasdermadjian H. [1934], «Le contrôle budgétaire», *Méthodes*, Mai, pp. 167-170.

Pasdermadjian H. [1934], «Le contrôle budgétaire», *Compte rendu in extenso des travaux du Congrès d'Organisation commerciale*, Editions Foire de Lyon, Mars, pp. 205-221.

Penglaou C. [1934], «La comptabilité en tant que moyen de contrôle des entreprises - L'organe normal du contrôle de tous les échelons de la vie des entreprises doit résider dans la comptabilité», *L'usine*, 15 novembre, p. 45.

Penglaou C. [1934], «Le contrôle budgétaire», *L'Organisation*, Avril, pp. 155-158.

Penglaou C. [1934], «Le budget financier», *L'Organisation*, Novembre, pp. 459-463.*

Penglaou C. [1934], «Le budget des ventes», *L'Organisation*, Juillet-août, pp. 313-318.*

Penglaou C. [1934], «Le budget général», *L'Organisation*, Décembre, pp. 511-515.

Penglaou C. [1934], «Le budget des ventes», *L'Organisation*, Mai, pp. 209-219.*

Penglaou C. [1934], «Le budget industriel», *L'Organisation*, Octobre, pp. 407-410.

Penglaou C. [1934], «Le service du budget et l'élaboration du budget», *L'Organisation*, Septembre, pp. 373-375.*

Penglaou C. [1934], «Le rôle de la comptabilité dans les applications du contrôle budgétaire», *Belgique-Comptable*, Décembre, pp. 511-515.*

Penglaou C. [1934], «Le contrôle budgétaire», *Comité permanent d'organisation bancaire*.*

Ponthière M. [1934], «Le budget et le contrôle», *L'Organisation.*, Octobre.*

Prat (de) D. [1934], «Le contrôle budgétaire dans l'industrie textile», *Fils et tissus*, Août, pp. 55-57.*

Saint-Pulgent (de) T. [1934], «Le contrôle budgétaire aux grands magasins du Printemps», Cégos, Document OA7, 8 p.

Satet R. [1934], «Le contrôle budgétaire», *XIIIe Congrès de Fonderie de Nancy*, 20 juillet.*

Satet R. [1934], «Le contrôle budgétaire», *10éme session de cours de l'UIMM*, UIMM, 26 mai.*

Satet R. [1934], «Le contrôle budgétaire», *Bulletin de l'association technique de fonderie de France*, Septembre.*

White K.B. [1934], «Budgets et bénéfices», *L'usine*, n° 21 du 24 mai, pp. 25-27.

Argouges M. [1935], «Essais de planning, contrôle budgétaire et contrôle de consommation à l'Intransigeant», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Juin, pp. 161-165.

Bloch M. [1935], *L'Organisation Scientifique dans les grands ateliers de locomotives de la Cie du Chemin de fer de Paris à Orléans*, Delmas, Paris.*

Buber B.J. [1935], «Le contrôle budgétaire dans la production d'énergie», *L'Organisation*, Août, pp. 337-341.

Caussin (VIème Congrès International d'OST) R. [1935], «Le budget des approvisionnements dans une entreprise industrielle», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, VIème Congrès International d'OST, Août setpembre et octobre, pp. 199-204.

Collectif Decorps, Pierson, Axelroud et Fould [1935], *L'Organisation Scientifique à la Société des Hauts-fourneaux, Forges et Aciéries de Pompey*, Delmas.*

Collectif [1935], «Numéro spécial sur le contrôle budgétaire avec bibliographie», *L'Organisation*, août.*

Commesnil G. [1935], «Le rôle du comptable dans le problème budgétaire - Méthodes comptables et contrôle budgétaire», *Congrès National des Comptabilités de Marseille*, 20-22 septembre, 17 p.

Commesnil G. [1935], «Le contrôle budgétaire, un exemple américain», *L'Organisation*, Août, pp. 333-336.

Congrès National de Comptabilité [1935], *IVe Congrès National de Comptabilité*, Association des comptables professionnels de Marseille, Marseille.

Courtot [1935], *L'Organisation Scientifique à la Compagnie générale électrique à Nancy*, Delmas, Paris.*

Deny G. [1935], «La gestion de l'entreprise», *La comptabilité*, Vol. 187 Juillet, Août, pp. 313-320 356 -366.

Dubreuil H. [1935], *A chacun sa chance*, Grasset, Paris.

Eichenwald A. [1935], «Le programme d'action d'une entreprise industrielle en URSS», *L'Organisation*, Novembre, pp. 469-471.*

Eichenwald A. [1935], «Contrôle budgétaire : le programme d'action d'une entreprise industrielle en URSS», *L'Organisation*, Novembre, p. 469.*

Favre D. [1935], «L'organisation du contrôle budgétaire dans une entreprise lainière», *Organisation industrielle*, mars.*

Inconnu [1935], «Le contrôle budgétaire au Congrès de Londres», *L'Organisation*, Août, pp. 351-355.

Inconnu [1935], «Les chiffres-mesures», *L'Organisation*, Août, pp. 347-350.

Inconnu [1935], «Prévisions et contrôle budgétaire», *L'Organisation*, Novembre, p. 479.*

Inconnu [1935], «Etablissement prévisionnel d'un budget de fabrication industrielle», *L'usine*, 22 août, pp. 23-24.*

Jicinsky J. [1935], «Contrôle budgétaire des frais de fabrication dans une aciérie», *VIe Congrès International d'Organisation Scientifique du Travail*, Juillet.*

Loeb P. [1935], «Un exemple d'application du contrôle budgétaire dans une société de construction mécanique (Alsthom)», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mai, juin, juillet, pp. 166-177 181-189 213-222.

Marot M. [1935], «Le contrôle budgétaire d'une usine à la société Kodak-Pathé», Cégos.*

Penglaou C. [1935], «Le contrôle budgétaire», *Foire exposition de Lille*.*

Penglaou C. et alii [1935], «Le contrôle budgétaire (les standards, les prévisions)», *VIe Congrès International d'Organisation Scientifique du Travail*, Juillet.*

Penglaou C. [1935], «Le contrôle budgétaire - Essai de statistique appliquée à la gestion des entreprises», *Journal de la Sté de statistique de Paris*, Juillet-août-septembre, pp. 232-250.

Penglaou C. [1935], «Le contrôle budgétaire - Son introduction dans les entreprises», *L'Organisation*, Février, pp. 65-68.

Ponthière M. [1935], «Prévisions, programmes, budgets», *L'Organisation. Numéro Spécial*, Août.*

Ponthière M. [1935], *Le bureau Moteur*, Delmas, Paris.

Saint Pulgent (de) [1935], «Le contrôle budgétaire dans un grand magasin», *Production nationale et expansion économique*, Novembre et décembre.*

DE SATET À LA DEUXIEME GUERRE MONDIALE (1935-1939)

Satet R. [1935], «Le contrôle budgétaire, un exemple américain», *L'Organisation*, Août, pp. 343-346.

Satet R. [1935], «Le contrôle budgétaire, instrument de direction des entreprises», *Bulletin du Comité National de l'Organisation Française*, CNOF, Mai, pp. 149-165.

Satet R. [1935], «Le contrôle budgétaire», *Comité National de l'Organisation Française*, CNOF, 21 mars.*

Williams J.H. [1935], «Le budget souple est un moyen d'administration», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Décembre, pp. 291-299.

Williams J. [1935], «Le budget souple est un moyen d'administration», *Bulletin du Comité National de l'Organisation Française*, CNOF, Novembre.*

Challe H.J.H. [1936], «Application du contrôle budgétaire aux travaux de réparation», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Février, pp. 29-35 et 65-68.

Clark W. [1936], «Directives et techniques d'organisation», *Méthodes*, Janvier-Février, pp. 5-6.

Commesnil G. [1936], «L'organisation d'un office central électrique», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Mars, pp. 60-65.*

Commesnil G. [1936], «Les frais fixes en période de crise», *L'Organisation*, Novembre, pp. 391-395.*

Commesnil G. [1936], «Le contrôle budgétaire dans l'édition d'un périodique», *Le Commerce*, Janvier et février, pp. 5-8 et pp. 47-48.

Dent A.G. [1936], «Le facteur psychologique», *L'Organisation*, Avril.*

Frailong d'Oyasbere [1936], «De l'introduction du contrôle budgétaire à la Cie Electro-Mécanique», Cégos.*

Inconnu [1936], *Chemins de fer de l'Etat : le contrôle budgétaire appliqué aux grands ateliers de matériel roulant de chemin de fer de l'Etat*, UIMM.*

Inconnu [1936], ««, *Bulletin de la Société industrielle de Rouen*, Juillet-août.

Loeb P. [1936], «Premières conclusions sur les travaux de la section 3 sur le contrôle budgétaire», Cégos.*

Ponthière M. [1936], «A propos du contrôle budgétaire», *Méthodes*, Mai-juin, pp. 145-146.

Reitell C. et Lugrin J.P. [1936], «Le contrôle des frais d'exploitation par la méthode des taux standards et du budget variable», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Octobre, pp. 265-275.

Rimaihlo E. [1936], *L'organisation à la française*, Paris.

Satet R. [1936], *Le contrôle budgétaire*, Dunod, Paris.

Satet R. [1936], «Le contrôle budgétaire», *Cours à l'Ecole supérieure des Messageries Hachette et à l'Université de Louvain*.*

Satet R. [1936], «Enquête sur la méthode du contrôle budgétaire et ses applications», *Revue de l'UIMM*, Avril, mai et novembre.

Satet R. [1936], «Le contrôle budgétaire», *Société industrielle de Rouen*, 3 avril.*

Vinchon Y. [1936], «Le contrôle budgétaire, son application à l'étranger», *Le Commerce*, Juin, pp. 231-232.*

White K.B. [1936], «Ce qu'il faut entendre par planning», *Méthodes*, Septembre-octobre, p. 214.

Bayle F. [1937], «La structure fonctionnelle des entreprises, facteur de rendement des services - Exposé préliminaire sur la structure fonctionnelle d'une Compagnie Minière», *Section n° 3 direction Administrative et financière*, Cégos -CGPF, Document OA 36, 17 p.

Blandin [1937], «Du Budget», *Le Commerce*, Avril, 4 p.

Bourquin M. [1937], *Méthodes modernes de répartition et de contrôle des frais généraux dans l'industrie*, Dunod, Paris.

Cégos [1937], «Le contrôle budgétaire à la CPDE - Réponses au référendum», Cégos.*

Cégos [1937], «Référendum sur les travaux de la section sur le contrôle budgétaire», Cégos.*

Cégos [1937], «L'établissement et le contrôle du budget à l'électricité de Strasbourg», *Section n° 3 direction administrative et financière*, Cégos - CGPF, Document OA 34, 18 p.

Dancet J. [1937], «Le contrôle budgétaire dans une entreprise d'alimentation à succursales multiples», *Méthodes*, Novembre, pp. 331-335.

Dent A.G.H. [1937], «Les prix de revient standards», *L'Organisation*, Janvier, pp. 9-11.

Deny G. [1937], «Le système budgétaire», *La comptabilité*, Mars, mai, juillet, pp; 101-107, 199-210 et 307-313.*

Dubreuil H. [1937], «L'exemple de Bat'a», *Méthodes*, Janvier-Février, pp. 5-8.

Garden D-J. [1937], «Analyse du livre Les budgets adaptables et le contrôle budgétaire», *Le Commerce*, Nécembre, p. 408.*

Garitte P. [1937], «Budgets des ventes d'une entreprise de toiles et sacs en jute», *Bulletin du CNOF*, Juillet, pp. 205-208.*

Hensel H. [1937], «Les avantages et les emplois du budgets», *Le Commerce*, Mars, pp. 83-84.*

James [1937], «Les prix de revient standard dans les chemins de fer», *Organisation*, Juin, pp. 173-176.

Laval J. [1937], *Un exemple d'organisation d'une entreprise d'installation électrique*, Delmas, Paris.

Peyronnet [1937], «Introduction du contrôle budgétaire dans les ateliers de matériel roulant de l'Etat», Cégos.*

Ponthière M. [1937], «La fonction de conscience dans l'entreprise», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Juin, pp. 168-171.

Reynaud H. [1937], «La budgétisation des dépenses», *L'Organisation*, Décembre, pp. 347-348.*

Wartburg (von) W. [1937], «Analyse de "Le plan économique (contrôle budgétaire) dans les entreprises suisses privées», *Le Commerce*, Juillet, p. 226.*

Belvaux J.P. [1938], *Traité complet de contrôles et expertises comptables*, Ed. Comptables, commerciales et financières, Bruxelles.

Cégos [1938], «Notes documentaires sur le contrôle budgétaire», Cégos.*

Cégos [1938], «Etapes successives d'introduction du contrôle budgétaire à la Sté du Ferodo», Cégos.*

Chéret P. [1938], «Un exemple d'organisation corporative de comptabilité et de statistique», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Avril, pp. 225-236.

Deny G. [1938], «Le système budgétaire - De la théorie à la pratique», *La comptabilité*, Mars, avril et mai, pp. 101-107 147-151 197-202.

Ghilain J. [1938], «Une expérience de contrôle budgétaire en Afrique», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Mars, pp. 67-74.

Mareuse M. [1938], *Le contrôle de gestion dans les entreprises*, Dunod, Paris.

Mouchot E. [1938], «Le coefficient des frais généraux au service du contrôle budgétaire», *Le Commerce*, Juillet et août, pp. 195-197 et 219-224.*

Sauvy A. [1938], «La prévision économique et l'organisation du travail», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Novembre, pp45-56.

Stosskoppf [1938], «Le contrôle budgétaire aux Messageries Hachette», Cégos.*

Vinchon Y. [1938], «Le système budgétaire - Budgets - Méthodes», *La comptabilité*, n° 222 juin, pp. 257-268.

Wolff W.H. [1938], «Problèmes dans le domaine de la budgétisation des frais : contrôle ou analyse ?», *L'Organisation*, Juillet, p. 215.*

Yovanovitch S. [1938], *Le contrôle budgétaire en Yougoslavie*, Pierre Bossuet, Paris.*

Garden D-J. [1939], «Analyse du livre Etablissement et contrôle d'un budget flexible», *Le Commerce*, Février, p. 60.*

Héranger C. [1939], «Le budget du directeur de la production», *Mémoire au Congrès d'Organisation des Entreprises de Liège*, 20-22 juin, pp. 13-16.

Jadot G. [1939], «Le contrôle budgétaire, programme d'action et instruments de contrôle», *Mémoire au Congrès d'Organisation des Entreprises de Liège*, 20-22 juin, pp. 1-3.

Knowles C.N. [1939], «Quelques aspects élémentaires du contrôle budgétaire», *L'Organisation*, Avril, pp. 98-99.*

Lecat E. [1939], «Le graphique Gantt adapté au contrôle budgétaire», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Juin, pp. 139-142.*

Satet R. [1939], «Le budget du directeur des ventes», *Mémoire au Congrès d'Organisation des entreprises de Liège*, 20-22 juin, pp. 4-12.

Smaele (de) A. [1939], «Les budgets de la direction générale», *Mémoire au Congrès d'Organisation des entreprises de Liège*, 20-22 juin, pp; 37-40.

Vaes U. [1939], «Le budget du Directeur des Finances», *Mémoire au Congrès d'Organisation des entreprises de Liège*, 20-22 juin, 17-36.

DE LA GUERRE AUX MISSIONS DE PRODUCTIVITÉ (1940-1949)

Livack D.M. [1940], «Deux applications du contrôle budgétaire pour les hôpitaux», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Mars-avril.*

Baudet R. [1941], *Le contrôle budgétaire et sa fonction*, Thèse, Lausanne.

Bayser (de) [1941], «Contribution à l'étude du contrôle budgétaire - Le budget de production - SNCASO», Cégos.*

Cégos [1941], «Note préliminaire à l'étude du contrôle budgétaire - Définitions de quelques termes usités dans l'organisation commerciale et industrielle», Cégos.*

Gilmore [1941], titre inconnu, *L'Organisation*, Novembre 1941 et Janvier 1942.*

Haskins W. et Gilmore F. [1941], «Le contrôle budgétaire dans un tissage de cotonnades», *L'Organisation*, Novembre, pp. 177-182.

Le Dantec [1941], «Contribution à l'étude du contrôle budgétaire - Le budget de production - SNCF», Cégos.*

Meuwis M. [1941], «Les relations de la comptabilité et du contrôle budgétaire», *L'Organisation*, Mars-avril et mai-juin.*

Satet R. [1941], «Analyses, synthèses, prévisions (série d'articles)», *L'information du Commerce et de l'Industrie*, n° 70-77-78-86 de juillet à septembre.*

Baffet M. [1942], *L'organisation du travail dans l'industrie du raffinage des pétroles*, Association française des techniciens du pétrole.

Fayol (Fils) H. [1942], *Application des principes d'OST aux opérations commerciales* Cours de l'Ecole d'Organisation Scientifique du Travail.

Marot [1942], «Un service nouveau : le service économique», *Premier cycle d'études des problèmes d'approvisionnement*, Cégos, Fascicule n° 5, pp. 35-51.

Saint-Pulgent (de) [1942], «Les statistiques de direction générale dans un Grand Magasin», *Cycle de perfectionnement organisé par la Cégos du 9 au 11 décembre 1941*, Cégos, Fascicule 3, pp. 5-22.

Satet R. [1942], «L'organisation scientifique du travail (les grands hommes, les grands principes, applications pratiques)», CNOF, 40 p.*

Satet R. [1942], *Le contrôle budgétaire - Cours de l'Ecole d'Organisation Scientifique du Travail*, Ecole d'Organisation Scientifique du Travail, Paris.

Satet R. [1942], *A la recherche du rendement et des économies*.*

Brouet J. [1943], «Du contrôle budgétaire à la participation ouvrière aux économies des Ets Arthur Martin», Cégos.*

Satet R. et alii [1943], *Plannings, graphiques et harmonogrammes*.*

Satet R. [1943], «De l'organigramme fonctionnel», *13ème Edition*, Février, 4 p.

Tinayre [1944], «Prévisions budgétaires et statistiques comptables», *2ème cycle d'études des techniques statistiques*, Cégos, Fascicule n° 3, pp. 3-27.

Gers [1945], «Une expérience de contrôle budgétaire dans une entreprise à succursales multiples - Groupe des sociétés de chaussures», Cégos.*

Satet R. et alii [1945], *Tableau schématique de contrôle*.*

Van Goethem [1945], «Comment associer le personnel aux résultats de l'exploitation ?», *Hommes et Techniques*, n° 6 Juin, pp. 14 -15.

Cégos [1946], «Enquête préliminaire et résultats sur le programme d'action du contrôle budgétaire», Cégos.*

Cégos [1946], «Le contrôle budgétaire - Définition proposée par l'institut international de Genève», Cégos.*

Cégos Laguionie et Vigneras [1946], «Le contrôle budgétaire-Compte rendu de réunion», Cégos, Fascicule n° 5.*

Clark W. [1946], «Planning de direction», *Méthodes*, Spécial n° 88, pp. 35-44.

Darnault [1946], «Le contrôle budgétaire et l'hôtellerie - Application du contrôle budgétaire au service des fêtes d'un grand hôtel de Paris», Cégos.*

Satet R. et Voraz C. [1946], *Les graphiques, moyen de direction des entreprises*, Georges Frères, Tourcoing.*

Satet R. [1946], *Le patron est un chef d'orchestre*, Baudelot, Paris.*

Satet R. et Piel-Desruisseaux [1946], «Le contrôle budgétaire en agriculture», *3ème Congrès National de l'Organisation Française*, CNOF, 16-19 septembre, 12 p.

Satet R. [1946], «De la mise en route et de l'application du contrôle budgétaire dans une fonderie», *Revue CHEFS (Revue de l'association d'Organisation Scientifique du Travail de Genève)*, n° 10, octobre, pp. 5-12.*

Signerin [1946], «Le contrôle budgétaire dans un service d'étude des ventes, département "appareils-récepteurs" de la Sté Philips», Cégos.*

Caussin R. [1947], *Le contrôle budgétaire, instrument de gestion*, Fédération des industries belges, Bruxelles.

Cégos [1947], «La fixation du programme des ventes», Cégos, PR 151.*

Cégos [1947], *Le contrôle budgétaire dans un service d'études des ventes d'appareils de radio*, Cégos, Paris.*

Christfield J.G. [1947], «L'entretien dans une usine de produits chimiques», *Hommes et Techniques*, n° 28-29 Mai-Juin, pp. 59-62.

Flaissier J. [1947], «Bat'a et l'industrie Tchécoslovaque», *Hommes et Techniques*, n° 25 Janvier-février, pp. 8-18.

Hopton E.V. [1947], «Le contrôle budgétaire des programmes d'entretien et de réparations d'usine à l'Armstrong Cork C (Armco)», *Hommes et Techniques*, n° 28-29 Mai-Juin, pp. 51-58.

Inconnu [1947], «Le contrôle budgétaire des programmes d'entretien et de réparations d'usine à la Sté ARMCO», *Hommes et Techniques*, Hommes et Techniques, Mai-juin.*

Lauzel P. [1947], «Contrôle des prix de revient et contrôle budgétaire - Présentation au Congrès International de l'Organisation de Stockholm 3-8 juillet 1947», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Septembre, pp. 39-41.

Pailloux [1947], «Le budget des ventes aux Grands Magasins du Printemps - Son établissement, son contrôle», Cégos, PR 150.*

Pasdermadjian H. [1947], *Le gouvernement des grandes entreprises*, PUF, Paris.

Penglaou C. [1947], «L'Orientation actuelle des Doctrines de l'Organisation Scientifique du Travail», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Février, pp. 3-11.

Satet R. et Voraz C. [1947], *La prévision au service de l'entreprise par la méthode du contrôle budgétaire*, Editions OCIA, Paris.

Van Goethem [1947], «Les tendances françaises et étrangères dans le domaine de l'organisation», *Deuxième cycle d'études de l'organisation technique des entreprises*, Cégos, Fascicule n°1, pp. 17-22.

Wiliquet S. [1947], *Le contrôle budgétaire dans une grande entreprise industrielle*, Chambre Belge des Comptables, Bruxelles.*

Commesnil G. [1948], *Standards, planning, écarts*, Edition Le Commerce, Paris.*

Inconnu [1948], *Le contrôle des prix de revient et des budgets*.*

Khonsarian M. [1948], «Histoire de la notion de comptabilité budgétaire», *Cahiers du Congrès international de comptabilité*, SNEP - OECCA, p. 29-33, 15 cahiers.

Perry W.E. [1948], «Comptabilisation à prix standards - Formule d'après-guerre», *Hommes et Techniques*, n° 42 Juin-Septembre, pp. 37-42.

Rose T.G. [1948], *Le contrôle de gestion dans une entreprise industrielle et commerciale (Management Audit)*, Delmas, Paris.

L'INFLUENCE DES MISSIONS DE PRODUCTIVITÉ (1949-1955)

AFAP [1949], *Première mission aux Etats-Unis de la construction électrique (matériel d'équipement)*, AFAP, Paris.

Avinens [1949], «Prévisions et contrôle budgétaire à la Cie de St Gobain - Evolution de la méthode», Cégos, PR 180.*

Baldini [1949], «Le contrôle budgétaire dans une entreprise de spécialités alimentaires», Cégos, PR 172.*

Bruzs B. [1949], «Le choix d'une forme comptable et le contrôle budgétaire à la lumière de l'analyse fonctionnelle des entreprises», *CHEFS*, Décembre, pp. 12-18.

Friart [1949], «Prévisions et contrôle budgétaire à la société Dembiermont (Forges)», Cégos, PR 177.*

Kaemmerlen [1949], «Les prix standards et les prévisions budgétaires aux Ets Schaeffer», Cégos, PR 178.*

Parenteau [1949], «Prix standards et contrôle budgétaire», Cégos, PR 175.*

Parenteau J. [1949], «La comptabilité, le contrôle budgétaire et les prix standards», *Hommes et Techniques*, Hommes et Techniques, n° 53 Mai, pp. 27-29.

Pasdermadjian H. [1949], *Le grand magasin - Son origine - Son évolution - Son avenir*, Dunod, Paris.*

Richard [1949], «Méthode de comptabilité budgétaire dans le cadre d'utilisation des prix standards», Cégos, PR 181.*

Richard [1949], «Une réalisation de comptabilité budgétaire dans une industrie radioélectrique», Cégos, PR 174 et PR 175.*

Satet R. [1949], *Au bureau comme à l'atelier*.*

Simmonds F. [1949], «Le contrôle budgétaire dans la petite entreprise», *Organisation Scientifique (Belge)*, Mars, pp. 90-96.

Vèbre [1949], «Les prévisions et le contrôle budgétaire dans une industrie de fermetures bois et métalliques», Cégos, PR 179.*

Villelongue (de) R. [1949], *Structure et fonctionnement des entreprises - Cours de l'Institut d'Etudes Politiques de Paris*, Les cours du droit, Paris.

Williquet S. [1949], «En marge du contrôle budgétaire - La répartition des frais indirects», *Revue Belge des Sciences commerciales*, Mai-Juin, pp. 195-221.

Collectif [1950], *Les techniques comptables et le financement dans les entreprises industrielles et commerciales*, Cégos, Paris.*

Collectif [1950], *Les renseignements statistiques nécessaires à la gestion des entreprises - Exploitation et gestion des statistiques*, Cégos, Paris.*

Loeb P. [1950], «Les budgets d'entreprise», *Economie contemporaine*, Novembre-Décembre, pp. 25-31.

Parenteau [1950], «Contribution française à l'étude des "budgets flexible et variable" », Cégos, PR 194.*

Pons A. [1950], «L'amélioration de la productivité par l'organisation du travail - La mission organisateurs-conseils aux USA», *Hommes et Techniques*, Novembre, pp. 41-42.

Rose T.G. [1950], *Les instruments de mesure de la direction*, Hommes et Techniques, Paris.

Saint-Pulgent (de) M. [1950], *Contrôle budgétaire et bureau d'études dans un grand magasin*, I.T.A.P., Paris.

AFAP [1951], *Comptabilité de gestion- Rapport d'une mission d'une mission de productivité britannique*, AFAP-OECCA, Paris.

AFAP [1951], *Cadres et Maîtrise - Leur formation en tant que chefs aux Etats-Unis et Documents annexes*, AFAP, Paris.

AFAP [1951], *La productivité en action dans la construction électrique (matériel d'équipement)*, AFAP, Paris.

AFAP [1951], *Aspects de l'entreprise américaine - Environnement, aspects humains, aspects techniques - Enquête en vue de l'accroissement de la productivité*, AFAP, Paris.

CNOF [1951], «Le budget flexible et le budget variable - Compte rendu de la réunion de la section n°8 du Congrès de Bruxelles (5-11 juillet 1951)», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Novembre, pp. 35-36.

Gélinier O. [1951], «A quel service doit-on rattacher la comptabilité industrielle ?», *Hommes et Techniques*, pp. 37-39.

OECCA [1951], *La comptabilité au service de la productivité aux Etats-Unis - Rapport préliminaire de la mission française des experts comptables*, AFAP-OECCA, Paris.

Payer M. [1951], «Prix de revient et productivité aux Etats-Unis», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Juillet, pp. 3-10.

Tournier A.G. [1951], «Les méthodes modernes de comptabilité dans une firme cinématographique : le contrôle budgétaire», *Hommes et Techniques*, Hommes et Techniques, Septembre.*

Benoit J. [1952], «Le contrôle comptable comme moyen d'information et de gestion», *Hommes et Techniques*, Décembre, pp. 13-18.

Brunet C. [1952], «Le prix de revient prévisionnel (le prix standard)», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Avril, pp. 33-38.

Charmont C. [1952], «Un homme nouveau dans l'entreprise, le contrôleur de gestion», *Hommes et Techniques*, Hommes et Techniques, Mai, pp.23-26.

Comité National de la Productivité [1952], *Votre meilleur outil, le budget - Le budget par la comptabilité pour la productivité*, Société auxilliaire pour la diffusion des éditions de productivité, Paris.

Dumont R. [1952], «Le supercontrôle dans la gestion des entreprises», *Revue du CNOF*, CNOF, Janvier, pp. 2-16.*

Faivre J.L. [1952], «Le contrôle budgétaire des engagements», *Bureau*, Janvier, pp. 275-278.

Mey A. et Beekman [1952], «Le budget flexible et variable», CNBOS.*

OECCA [1952], *La comptabilité, mesure et facteur de productivité*, Ascocition Française pour l'Amélioration de la Productivité, Paris.

OECE [1952], *Compte rendu de la mission d'un groupe d'experts européens aux USA : Comptabilité industrielle et productivité aux USA - Le rôle de la comptabilité industrielle - Projet AEP n°50*, PUF, Paris.*

Parenteau J. et Charmont C. [1952], *Calcul des prix de revient, comptabilité industrielle - Principes de contrôle budgétaire et application des prix standards*, Cégos, Paris.

Poly [1952], «Le rôle de la comptabilité générale dans le contrôle de gestion des entreprises», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mars, pp. 11-22.

Rose T.G. [1952], «Le contrôle de gestion dans les PME», *Hommes et Techniques*, n° 85 Janvier, p. 14.

Satet R. [1952], *De la nécessité du planning*.

Bertaux M. [1953], *Tableaux de bord et contrôle budgétaire*, Cégos, Paris.*

Brunet C. [1953], *Conseils pratiques pour tenir la comptabilité des prix de revient*, Edition TFJ, Paris.

Cégos [1953], *Le contrôle budgétaire, 6 expériences françaises*, Hommes et Techniques, Paris.

Gélinier O.O. [1953], «Au-delà du contrôle budgétaire : la recherche de gestion», *Hommes et techniques*, n° 101 Mai, pp. 341-347.

Inconnu [1953], «L'analyse des écarts dans une comptabilité industrielle», *Bureau d'Aujourd'hui, Productivité*, n° 17, pp. 5-9.

Martin A.J. [1953], *Standards et budgets d'exploitation*, Delmas, Paris.*

Martin [1953], *La mécanographie dans l'établissement des budgets et prix de revient réels*, CNAM, Paris.

Wiliquet S. [1953], *Contrôle budgétaire - Prix de revient standards - Valeurs de remplacement*, Cégos, Paris.*

AFAP [1954], *Productivité... Problème de direction*, AFAP, Paris.

Benoit J. [1954], «Contrôle à l'usage de la direction - Xème Congrès international de l'organisation scientifique», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mai, pp. 22-25.

Brody L. [1954], «En contrôle budgétaire : expression mathématique des écarts constatés entre éléments budgétaires et réels», *Hommes et techniques*, Septembre, pp. 583-586.

Chassepierre M. [1954], «Comptabilité industrielle et contrôle de gestion», Cégos, 17 p.*

Chevreau M. [1954], «Incorporation des frais fixes dans les prix de revient et le contrôle budgétaire», Cégos, 9 p.*

Gilias A. [1954], «Le contrôle budgétaire : le budget des frais de fabrication», *Vie au bureau*, pp. 263-276.

le Borgne M. [1954], *Tenue simultanée des comptabilités générale, budgétaire et analytique*, Cégos, Paris.*

Martin J. [1954], «Les budgets d'exploitation au service de la direction des affaires aux Etats-Unis», *La vie économique et sociale*, n° 3 mai.*

Martin J. [1954], «La gestion budgétaire, source de dynamisme des entreprises américaines», *La vie économique et sociale*, n° 1-2 janvier-mars.*

Anonyme [1955], «Le présentation des renseignements comptables pour la direction de l'entreprise - Traduction d'une enquête de la NACA», Cégos, 14 p.*

Baltenberger M. [1955], «Les abonnements budgétaires en matière d'entretien», Cégos, E 101, 7 p.*

Billemont M. [1955], «Prix de revient et budget pour l'entretien courant», Cégos, PR 240, 11 p.*

Bredley V.A. [1955], «Budgets et contrôle budgétaire», *Revue Française de Comptabilité*, Septembre, pp. 78-94.

Commesnil G. [1955], «La comptabilité de direction», *Orga Comptabilité*, Juin, pp. 205-210.

Cotte M. [1955], «Prix de revient et budget pour l'entretien courant», Cégos, 11 p.*

Dunham W. [1955], *Comment coordonner la fabrication et les ventes*.*

Enquête en vue de l'accroissement de la productivité [1955], *Le contrôle de gestion dans la sidérurgie américaine - Rapport de la mission française de productivité aux USA de la délégation de la sidérurgie*, Soc. auxilliaire pour la diffusion des éditions de productivité, Paris.

Hostelet G. [1955], *Les caractères et l'emploi comparé des différentes espèces de budgets et de bilan*, CNBOS, Bruxelles.

Houlez R. [1955], «Prévisions budgétaires, statistiques et plan comptable à la SNCF», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Février, pp. 32-36.

OECCA [1955], *Le budget de l'entreprise et le contrôle budgétaire*, OECCA, Paris.*

Parenteau J. [1955], «Le contrôle de gestion par méthode budgétaire (article)», pp. 9-21.

Parenteau J. [1955], *Contrôle de gestion par méthode budgétaire (livre)*, Edition Hommes et Techniques, Paris.

Pasdermadjian H. [1955], «Quelques aspects de l'organisation des entreprises», *Revue d'économie politique*.

Perrogon M. [1955], «Prix de revient et budget pour l'entretien courant», Cégos, E 100, 12 p.*

Thibert R.B. [1955], *La gestion prévisionnelle et contrôlée de l'entreprise*, Dunod, Paris.

LA PHASE DE MATURITÉ (1956-...)

Benoit J. [1956], «La prévision et le contrôle budgétaire», *Journées d'études de 20 et 21 janvier 1956 de Rennes*, 29 p.

Boiteux M. [1956], «Sur la gestion des monopoles publics astreints à l'équilibre budgétaire», *Econométrica*, Janvier.

Cégos [1956], *Du prix de revient au contrôle budgétaire*, Hommes et Techniques, Paris.*

Collectif et alii [1956], *La prévision et le contrôle de gestion - Journée d'études de l'IAE de Rennes*, Centre régional d'études et de formation économiques, Rennes.

Commesnil G. [1956], «Budget et contrôle budgétaire dans une coopérative agricole de stockage de céréales», *Orga-comptabilité*, Octobre, pp. 325-332.

Commesnil G. [1956], «Le contrôle budgétaire et ses possibilités», *Orga-comptabilité*, Février et Mars, pp. 45-50 et pp. 85-90.

Inconnu [1956], «Le contrôle budgétaire : liberté surveillée au sein de l'entreprise», *Entreprise*, 15 décembre, pp. 42-45.

Inconnu [1956], «Le budget, Instrument de direction», *Documents*, n° 88, 1er mars, pp. 9-16.

Loeb P. [1956], *Le budget de l'entreprise*, PUF, Paris.

Nordling R. [1956], *La comparaison des prix de revient...facteur de progrès?*, CNPF, Paris.

Ramboz A. [1956], «Est-il vrai que 90% des entreprises fonctionnent sans prévisions de vente ?», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Février, pp. 25-27.

Richard F.M. [1956], «Le comptable-contrôleur de gestion», *Société de Comptabilité de France*, Mars, pp. 91-118.

Vilain R. [1956], «Le contrôle des dépenses en matériel de bureau et entretien dans un siège social», *Bureau*, Mai, 4 p.*

Vuillaume P. [1956], «Le contrôle budgétaire à la société Kodack-Pathé», *Chefs d'entreprise*, Février, pp. 57-71.

Anonyme [1957], «Le budget de l'entreprise et le contrôle budgétaire - Rapport du Xe Congrès national des conseil de l'Ordre des experts-comptables», *Revue Nationale de l'Ordre des experts comptables*, n° spécial, Mai, 146 p.*

Anonyme [1957], «Contrôle budgétaire dans un service d'études et de prototypes de la Reaction Motors», *Hommes et Techniques*, n° 151 Juillet, pp. 618-622.

Cadet [1957], «Une expérience de contrôle de gestion par la méthode budgétaire», *Bulletins Informations Economiques*, Octobre, pp. 15-28.

Collectif [1957], «Numéro spécial sur la gestion budgétaire», *Travail et Méthodes*, Janvier.*

Decaens M. [1957], «Prévision et contrôle budgétaire», *Bulletin d'informations économiques, techniques et pédagogiques*, Février, 10 p.*

Dorizon B. et Le Gouez R. [1957], «Comment établir votre budget», Editions d'Organisation, 90 p.*

Dorizon B. [1957], *Comment établir votre budget - Une présentation vivante de la technique du contrôle budgétaire*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Langier R. [1957], «Le contrôle budgétaire permet une importante simplification du travail administratif», *Documents*, 15 octobre, pp. 43-45.

Philippe G.L. [1957], «Un programme de perfectionnement des cadres supérieurs se destinant au contrôle de gestion - Les activités de la "General Electric Co"«, *Hommes et Techniques*, n° 155 Novembre, pp. 905-908.

Satet R. [1957], «Vendre...», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Novembre, pp. 15-16.

Van Goethem W. [1957], «La rémunération du travail en pourcentage du bénéfice budgétaire», *Hommes et Techniques*, n° 156 Décembre, pp. 997-999.

Anonyme [1958], «La rentabilité du capital investi : guide des décisions de gestion», *Hommes et Techniques*, Cégos, Mars 1958, pp. 208-216.

Anonyme [1958], *Programmation et contrôle des frais d'études et de recherches*, Cégos, Paris.*

Aubert E. [1958], «La contribution des méthodes de contrôle de gestion à l'organisation de la délégation», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Juillet, pp. 21.

Aubert A. [1958], «Les démarches de la gestion prévisionnelle», *Gestion Organisation*, 4 p.*

Bodt (de) G. [1958], «Gestion budgétaire et calculs marginaux», *Annales des Sciences Economiques Appliquées*, Octobre, p. 417-439.

Collectif [1958], «Numéro spécial sur la division des entreprises en départements autonomes», *Hommes et Techniques*, Cégos, Janvier-Février, 116 p.*

Guillaume M. [1958], *La gestion budgétaire des entreprises*, Editions Nauwelaerts, Anvers.

Mentha G. et Eynde A.V. [1958], «Budgets flexibles et variables», *CHEFS*, n° 7 juillet, 11 p.*

Mercier J. [1958], «Réflexions sur les écarts et coûts standards», *Hommes et Techniques*, Novembre et décembre, pp. 987-991 et 1045-1051.

Rigaud R. [1958], «Un cas réel de décentralisation», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Juillet, pp. 9-12.

Satet R. [1958], *La direction à distance*.*

Satet R. [1958], *Prévision et contrôle budgétaires*, Paris.

Scherrer L. [1958], *Eléments d'analyse et de contrôle de gestion*, Librairie Delagrave, Paris.*

Teillac M. [1958], «Méthode uniforme de prix de revient ou non», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Décembre, pp. 29-31.

Bak-Jensen T. [1959], *Le budget planifié, instrument efficace pour la bonne gestion des petites et moyennes entreprises, Projet n° 172*, OECE, Paris.

Bodt (de) G. [1959], «La gestion budgétaire», *Orga-Comptabilité*, Décembre 1959 et Janvier 1960, pp. 407-411 et 428 et 9-12 et 32.

Dumont J.C [1959], «Un exemple d'étude de gestion prévisionnelle par l'application de la comptabilité marginale», *Bulletin du CNOF*, Avril, pp. 19-24.

Galamur I. [1959], «Les méthodes de contrôle de gestion», *CPA*, Novembre, pp. 15-20.

Inconnu [1959], «Un nouveau venu dans l'entreprise : le contrôleur de gestion», *Entreprise*, n° du 29-8-59.*

Issartel [1959], *Calcul et présentation des écarts dans un atelier de fabrication*, Cégos, Paris.*

Kaemmerlen [1959], «La prévision des dépenses et la mesure des performances dans un service entretien», Cégos, PR 267, 21 p.*

Mentha [1959], «Une application de gestion budgétaire dans des services fonctionnels - Société Guigoz», Cégos, PR 269, 13 p.*

Van Goethem [1959], «Comment utiliser les budgets pour intéresser le personnel aux économies et aux résultats - Fonderies Arthur Martin», Cégos, PR 270, 6 p.*

Verhulst M. Lavault J. et Richard d'Aulnay J.L. [1959], *Le contrôle des frais commerciaux et administratifs*, Dunod, Paris.

Belliard J. [1960], «La prévision, outil de gestion dans l'entreprise moyenne», *Manutention*, Mai, 6 p.*

Chambre Syndicale de la Sidérurgie française [1960], *La gestion budgétaire et les prix standards dans les laminoirs*.*

Chambre Syndicale de la Sidérurgie française [1960], *Application de la gestion budgétaire et des coûts standards aux Hauts-Fourneaux*.*

Collectif [1960], *La gestion prévisionnelle des entreprises industrielles et commerciales*, Editions de l'entreprise moderne, Paris.*

Collectif [1960], *La gestion prévisionnelle*, Congrès ICG, Paris.*

Latinne R. [1960], «Le contrôle de gestion», *L'Orga-la comptabilité*, Avril, 5 p.*

OECCA et alii [1960], *Xvème Congrès National - Contribution à la technique de la comptabilité prévisionnelle au service du contrôle et de la gestion des entreprises*, OECCA, Paris.

Teillac et Rieu J. [1960], «Problème de gestion prévisionnelle», *CNOF*, Octobre, pp. 9-22.

Teillac M. [1960], *Le contrôle et la gestion par la comptabilité*, Editions de l'entreprise moderne, Paris.*

Tissot [1960], «Le contrôle de gestion par méthode budgétaire», *Arts et Manufactures*, Mars, pp. 15-19.

Welsch G.A. [1960], «Une expérience de conciliation du budget fixe et du budget flexible», *Chefs d'entreprise*, Août, pp. 83-101.

Anonyme [1961], *Analyse, prévision et contrôle de la gestion : étude d'un cas*, Paris.*

Appell P. [1961], «Des objectifs et des hommes», *Hommes et techniques*, Cégos, Juin-Juillet, pp. 799-806.

Baltenberger L. [1961], «Etude sur les budgets et prévisions d'entretien des bâtiments, installations et outillage», *Revue Française de Compatbilité*, Octobre, pp. 264-267.

Belliard J. [1961], «La gestion prévisionnelle dans l'entreprise moyenne... utopie ?», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Novembre, pp. 15 à 20.

Belliard J. [1961], «La gestion prévisionnelle dans l'entreprise moyenne est-elle une utopie ?», *Hommes et techniques*, Cégos, Octobre, pp. 1123-1127.

Bouchet G. et Norguet R. [1961], «Les modalités de la programmation dans la gestion budgétaire», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Janvier, pp. 17-25.

Campos M. [1961], *L'imputation des frais fixes aux prix de revient sur la base de coefficients résultant des budgets prévisionnels*, Cégos, Paris.*

Collectif [1961], *La gestion prévisionnelle*, Sémininaire IAE, Paris.*

Collectif [1961], «Table ronde sur le contrôle budgétaire», *Entreprise*, 4 novembre, pp. 41-47.

Collectif [1961], *Aspects de l'état d'esprit gestion prévisionnelle - Compte rendu du séminaire de 1961*, IAE de Paris, Paris.

Cresson R. [1961], «Installation du contrôle budgétaire des coûts de production (résumé) Compte rendu du séminaire de l'IAE de Paris», *Hommes et Techniques*, Cégos, Août-septembre.

Ghez R. [1961], *Introduction au contrôle budgétaire*, Dunod, Paris.

Hanon Y. [1961], *La prévision et le contrôle de gestion dans un centre de responsabilité militaire*, CNOF, Paris.

Hap V. [1961], *Gestion budgétaire dans un groupe de compagnies d'assurances*, Bruxelles.*

Inconnu [1961], «Le contrôle budgétaire, nécessité de demain», *Gestion Organisation*, Mai, pp. 208-212.

Inconnu [1961], «L'information comptable et les problèmes d'analyse des prix de revient à l'Electricité de France de 1946 à 1960», *RFE (Revue Française de l'électricité ?)*, n° 130-131, juin-juillet.*

Jonio F. et Plaindoux G. [1961], *Contrôle budgétaire*, Dunod, Paris.*

Kunz et Gresson [1961], «L'installation du contrôle budgétaire des coûts de production dans une entreprise d'emballage», *Economie et Comptabilité*, Septembre, pp. 2731-2748.

Messier P. [1961], «Le contrôle de gestion est-il réalisable dans une affaire commerciale de petite ou moyenne importance ?», *Economie et Comptabilité*, Septembre, pp. 2719-2729.

Pins (de) E. [1961], «L'établissement des budgets et le contrôle budgétaire (résumé) Compte rendu du séminaire de l'IAE de Paris», *Hommes et Techniques*, Cégos, Août-septembre.

Pins (de) E. [1961], «Combien d'entreprise font-elles vraiment de la gestion budgétaire ?», *Chefs d'entreprise,* Avril, pp. 71-85.

Pins (de) M. [1961], «Objectifs et méthodes de la gestion budgétaire», *Chefs d'entreprise*, Pilote, n° 2 et 3, avril-juin.

Poly J. [1961], «Les difficultés d'application du contrôle de gestion dans les PME», *Economie et Comptabilité, gestion des entreprises*, Mars, 5 p.

S. (Inconnu) J.P. [1961], «A propos de la planification à long terme», *Hommes et Techniques,* Cégos, Juin-Juillet, pp. 916-918.

Allusson R. [1962], «Etat d'esprit de la gestion prévisionnelle», *Hommes et techniques*, Cégos, Novembre, pp. 1271-1282.

Chambre Syndicale de la Sidérurgie française [1962], *La gestion budgétaire et les coûts standards dans la sidérurgie*.

Chouleur J. [1962], «La décentralisation des responsabilités est-elle compatible avec une politique d'ensemble de l'entreprise ?», *Bulletin du CNOF*, CNOF, pp. 9-17.

Inconnu [1962], «A quelles conditions, le contrôle budgétaire est-il un instrument de gestion ?», *Entreprise*, 3 mars, pp. 39-43.

Jarmy (de) G. [1962], «Budgets : conception et réalisation», *Bulletin du CNOF*, CNOF, pp. 22 à 28.

Jonio F. Leleu R. et Plaindoux G. [1962], *Guide pour la pratique du contrôle de gestion*, Dunod, Paris.

Meyer J. [1962], «Intéressement du personnel et gestion prévisionnelle», *Revue de l'Institut d'Administration des entreprises*, Février.*

Mussart et Taboulet [1962], «Les plans à cinq ans dans les entreprises françaises», *Bulletin SEDEIS*, 20 mars Supplément, 27 p.

Piel-Desruisseaux J. [1962], «Le contrôle budgétaire à la ferme», *Revue Française de Comptabilité*, Décembre, pp. 339-346.

Poly J. [1962], «La prévision et le contrôle budgétaire au service de la gestion de l'entreprise», *Economie et Comptabilité*, Septembre, pp. 3023-3030.

Simeray J.P. [1962], «Cybernétique - Contrôle de gestion et tableaux de bord», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Octobre, pp.7-10.

Taboulet H. [1962], «Programme d'action dans l'entreprise - La pratique des plans à cinq ans», *Mémoire de la Société des Ingénieurs civils de France et CNOF*, Septembre et Octobre, pp. 33-42 et 11-19.

Bosseler N. [1963], *De l'organisation du travail à la gestion*, Paris.

Caussin R. [1963], «Prévision, programmation, perspective», *Organisation Scientifique (Belge)*, Janvier, pp. 1-6.

Héranger C. [1963], «Rôles comparés de l'Organisateur et du Technicien d'Organisation», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Octobre, pp. 29-32.

Inconnu [1963], «La comptabilité budgétaire», *Revue Belge des Sciences Commerciales*, n° 9 - 10, pp. 436-464.

Lorton M. [1963], «Les prix de revient et le contrôle de la gestion», *Société de Comptabilité de France*, pp. 83-104.

Maury G. [1963], «Le modèle normatif dans la gestion budgétaire et la recherche des responsabilités», *Gestion*, Janvier, pp. 15-24.

Piatier A. [1963], sans titre, *Organisation Scientifique (Belge)*, juin-juillet, pp. 137-140.

Simeray J.P. [1963], «Contrôle budgétaire, contrôle de gestion, contrôle d'exploitation - Essai de précision et de définition du vocabulaire», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Février, pp. 13-19.

Teper W. [1963], «L'approche prospective, un défi pour les dirigeants», *CNOF*, Décembre, pp. 17-24.

Wolff J. [1963], «La prévision à court terme», *Gestion*, Juillet-août, pp. 431-442.

Baruzy P. [1964], «Philosophie de la rémunération et de l'intéressement», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mars, pp.7-14.

Cégos [1964], «Analyse d'un cas de gestion et de contrôle budgétaire (Saint-Louis)», Cégos, 4-5 février, 3 p.

Creach Wyse J.L. [1964], «Le contrôle de gestion», *Orga-comptabilité*, Décembre 1964 Janvier et février 1965, 23 p.

Gillonier M. [1964], *Instruments de prévision et de contrôle de gestion - Cours ronéoté*, Institut de Contrôle de Gestion.*

Heroin et Lheureux [1964], *Enquête à la Compagnie de Saint-Gobain - Organisation de la fonction prévision et contrôle dans l'entreprise*, Institut de Contrôle de Gestion.

Inconnu [1964], «La prévision dans l'entreprise», *Entreprise*, 18 juillet, pp. 37-39.

Letestu J. [1964], «La gestion budgétaire - Ses principes», *Etude du Travail*, Octobre, pp. 26-35.

Meyer J. [1964], *Gestion budgétaire*, Dunod, Paris.

Collectif [1965], «EOST, l'Ecole d'Organisation Scientifique du Travail - Numéro spécial», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Août-septembre.

Dumuis S. [1965], *Le Printemps, cent ans de jeunesse*, Paris.*

Lievois L.P. [1965], «Les conditions d'une vraie délégation de pouvoirs», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mars, pp. 35-39.

Maingeaud P. [1965], *Notions essentielles de comptabilité de gestion - Tome III - Gestion financière - Budgets - Mécanographie*.*

Burns T. et Stalker G.M [1966], *The management of innovation*, Tavistock, London.

Calan (de) P. [1966], «Faites de la gestion prévisionnelle et vous métamorphoserez votre entreprise», *Informations industrielles et commerciales*, 4 novembre, pp. 32-35.

Desouche A. [1966], «Méthode BCP (Budget-Contrôle-Productivité) d'analyse budgétaire», *CNOF*, Octobre, pp. 17-27.

Gélinier O. [1966], «Le contrôle de gestion de l'entreprise compétitive», *Hommes et techniques*, Mai, pp. 527-531.

Lemmonier J. [1966], «Le contrôle budgétaire, instrument d'information et de participation des cadres et du personnel», *CNOF*, Mars, Avril et Juin, pp. 37-42 et 17-26 et 40-46.

Taboulet H. Meyer J. et Sallan A. [1966], *La gestion prévisionnelle dans l'entreprise - Pratique de sa mise en place (Enquête ICG)*, Institut national de gestion prévisionnelle et de contrôle de gestion, Paris.

Aubert E. [1967], «Le plan à moyen terme dans l'entreprise», *Cahier de l'ILEC*, 1er trimestre, pp. 20-35.

Denoix B. [1967], «Le contrôleur de gestion», *Société de Comptabilité de France*, Septembre, pp. 61-85.

Gélinier O. [1967], «Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises, réalisations et perspectives», *Hommes et Techniques*, Novembre, pp. 937-945.

Granjean E. [1967], «La méthodologie de futur», *CNOF*, Octobre, pp. 20-29.

Houssiaux J. [1967], , Commissariat Général du Plan, Paris.*

Inconnu [1967], «Gestion prévisionnelle : à la portée de tous», *Entreprise*, 21 octobre, pp. 91-101.

Inconnu [1967], «Le contrôle de gestion», *Organisation Scientifique (Belge)*, n° 10 et n° 11, pp. 241-263 et 282-304.

Inconnu [1967], «Les nouveaux aspects de la gestion prévisionnelle», *direction et gestion des entreprises*, Janvier, pp. 1-194.

INSEE [1967], *Enquête menée en Janvier 1967 auprès de 2000 chefs d'entreprises sur l'information économique*, INSEE, Paris.*

Labourier R. [1967], «Diriger, c'est prévoir», *Entreprise*, 18 novembre, pp. 145-154.

Le Boulleux P. [1967], «Pathologie du contrôle budgétaire», *Hommes et Techniques*, Avril, pp. 343-346.

Moisson M. [1967], *Pratique du contrôle budgétaire en Auto-organisation*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Amado J. [1968], «Réflexions sur la recherche prévisionnelle», *direction et gestion des entreprises*, pp. 9-20.

Cheradame H. [1968], «La science de la prévision va-t-elle enfin acquérir droit de cité ?», *Usine nouvelle*, Décembre, pp. 137-144.

Inconnu [1968], «Aperçu sur les méthodes de prévision à court terme», *direction et gestion*, Janvier-février, pp. 67-72.

Pogorel G. [1968], «La prévision et l'entreprise», *Gestion*, Janvier, pp. 23-32.

Powell R.W. [1968], «Le contrôle budgétaire comme instrument de l'organisation dans une petite entreprise», *Revue Française de Comptabilité*, Avril, pp. 129-140.

Soulon G. [1968], «De la théorie à la pratique des méthodes budgétaires», *direction et Gestion des Entreprises*, Mai-juin et juillet-août, pp. 23-24 et 23-30.

Barsy (de) J. [1969], «L'application d'un système de gestion budgétaire à la grande entreprise», *CHEFS*, Janvier et Février, pp. 14-16 et 15-20.

Befays R. [1969], «Relations entre les objectifs du contrôle de gestion et les formes de gouvernement de l'entreprise», *CHEFS*, Novembre, pp. 3-8.

Dearden J. [1969], «Le procès du contrôle par le ROI», *direction*, n° Hors Série Septembre, pp. 899-914.

Inconnu [1969], «Contrôle de gestion : un équilibre est nécessaire», *Zero Un informatique*, Novembre, pp. 39-42.

Lefebvre H. [1969], «La maîtrise des prix de revient par la méthode des écarts», *Travail et Méthodes*, Mai, pp. 13-14.

Meyer J. [1969], *Le contrôle de gestion*, PUF - Que Sais Je ?, Paris.*

Payer F. [1969], «Abus, dangers et insuffisances du contrôle budgétaire», *direction et Gestion des entreprises*, Mai-Juin, pp. 23-30.

Stauffer L. [1969], *Le budget prévisionnel - Information - Participation*, Ed. Sabri, Paris.

Saint-Geours J. [1970], «La compatibilité des plans des entreprises et des politiques des Etats : zones de convergence et domaines de conflits», *Vie et Sciences Economiques*, n° 59, mars, pp. 257-290.

Lauzel P. [1971], *Contrôle de gestion et budgets*, Sirey, Paris.

Boland R.G.A. et d'Arangues M. [1972], *Parlons plans et budgets*, Les Editions d'Organisations, Paris.

Carré J.J. Dubois P. et Malinvaud E. [1972], *La croissance française*, Editions du Seuil, Paris.

Auber [1973], «L'informatique et les prix de revient prévisionnels», *Travail et Méthodes*, Mars, pp. 5-10.

Pyhrr P. [1973], *Zero-Base Budgeting : a practical management tool for evaluating expenses*, John Wiley et Sons, New-York.

OUVRAGES CONTEMPORAINS SUR LE DÉVELOPPEMENT DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE ET DE LA COMPTABILITÉ

Solomons D. [1952], «The historical development of costing in "Studies in Costing" », *"Studies in Costing"*, Sweet et Maxwell, pp. 1-52.

Chandler Jr A. [1962], *Stratégies et structures des organisations*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Mc Arthur J.H. et Scott B.R. [1970], *L'industrie française face aux Plans - Harvard ausculte la France*, Editions d'Organisations, Paris.

Kuisel R. [1975], «Auguste Detoeuf, conscience of the french industry (1926-1947)», *International review of social history*, Vol. 20, pp. 149-174.

Dyas G.P. et Thanheiser H.T. [1976], *The emerging european entreprise*, The Macmillan Pess Ltd, London.

Chandler Jr A. [1977], *La main visible des managers - Une analyse historique*, Economica, Paris.

Chandler Jr A. et Daems H. [1979], «Administrative coordination, allocation, and monitoring : a comparative analysis of the emergence of accounting and organization in the USA and Europe», *Accounting, organizations and society*, Vol. 4, n° 1/2, pp. 3-20.

Boltanski L. [1981], «America, America... le plan Marshall et "l'importation" du management», *Actes de la recherche en sciences sociales*, n° 38, mai, pp. 19-41.

Boltanski L. [1982], *Les cadres*, Edition de minuit, Paris.

Johnson T. [1983], «The search for gain in markets and firms : a review of the historical emergence of management accounting systems», *Accounting, organizations and society*, Vol 8, n° 2/3, pp. 139-146.

Kaplan R.S. [1984], «Yesterday's accounting undermines production», *Harvard Business Review*, Juillet-Août, pp. 95-101.

Kaplan R.S. [1984], «The evolution of management accounting», *The accounting review*, Vol LIX, n° 3, July, pp. 390-418.

Samuelson L. [1986], «Discrepancies between the roles of budgeting», *Accounting, organizations and society*, Vol. 11, n°1, pp. 35-45.

Armstrong P. [1987], «The rise of accounting controls in British capitalist enterprises», *Accounting, organizations and society*, Vol. 12, n° 5, pp. 415-436.

Johnson T.H. et Kaplan R.S. [1987], *Relevance lost - The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston.

Miller P. et O'Leary T. [1987], «Accounting and the construction of the gouvernable person», *Accounting, organizations and society*, Vol. 12, n° 3, pp. 235-265.

Colasse B. [1988], «Les trois âges de la comptabilité», *Revue Française de Gestion*, Septembre-octobre, pp. 83-87.

Daviet J.P. [1988], *Un destin international - La Compagnie de Saint-Gobain de 1830 à 1939*, Ed. des archives contemporaines, Paris.

Hopper T. et Armstrong P. [1991], «Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates», *Accounting, organizations and society*, Vol. 16, n° 5/6, pp. 405-438.

Meuleau M. [1992], *Les HEC et l'évolution du management en France*, Thèse de doctorat d'Histoire - Nanterre.

Moutet A. [1992], *La rationalisation industrielle dans l'économie française au 20e siècle - Etude sur les rapports entre changement d'organisation technique et problèmes sociaux (1900-1939)*, Thèse de doctorat d'Histoire - Nanterre.

Nikitin M. [1992], *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, Thèse, Paris-Dauphine.

Arwidi O. et Samuelson L. [1993], «The development of budgetary control in Sweden - a research note», *Management accounting research*, Vol 4, pp. 93-107.

Lemarchand Y. [1993], *Du dépérissement à l'amortissement - Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*, Ouest Editions, Nantes.

Bouquin H. [1994], *Les fondements du contrôle de gestion*, Que sais-je ? Presses Universitaires de France, Paris.

Nikitin M. [1994], *Mémoire pour l'Habilitation à diriger des recherches en sciences de gestion*, Paris-Dauphine.

Zimnovitch H. [1994], «La diffusion des coûts standards et du direct costing en France - L'exemple de Saint-Gobain : 1930-1960», *Actes du XVe congrès de l'Association Française de Comptabilité, Université Dauphine*, AFC.

Cailluet L. [1995], *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Pechiney des années 1880 à 1971*, Thèse d'Histoire Lyon II.

Horngren C.T. [1995], «Management accounting : this century and beyond», *Management Accounting Research*, n° 6, pp. 281-286.

Bouquin H. [1995a], «Rimailho revisité», *Comptabilité, contrôle, audit*, Vuibert, Tome 1, Volume 2, septembre, pp. 5-33.

Bouquin H. [1995b], «25 ans de comptabilité de gestion - Réveil, révolution et amnésie», *in Paris Dauphine, 25 ans de Sciences d'organisation, Claude Le Pen et al.*, Masson, pp. 57-72.

Bouquin H. [1995c], «25 ans de contrôle de gestion - De la maturité au doutes», *in Paris Dauphine, 25 ans de Sciences d'organisation, Claude Le Pen et al.*, Masson, pp. 73-89.

Bouquin H. [1995d], «Un aspect oublié de la méthode des sections», *Revue Française de Comptabilité*, n°271, octobre, pp. 63-71.

Armstrong P. Marginson P., Edwards Paul etPurcell John [1996], «Budgetary control and the labour force : findings from a survey of large British companies», *Management Accounting Research*, n° 7, pp. 1-23.

Boyns T. et Wale J. [1996], «The development of management information systems in the british coal industry, c.1880-1947», *Business History*, Vol. 38, n° 2, pp. 55-80.*

Brownell P. et Roberts E. [1996], «Budgeting», *in The history of accounting. An international Encyclopedia*, Garland Publishing, pp. 84-87.

Chatfield M. [1996], «Gantt, Henry Laurence (186-1919)», *in The history of accounting. An international Encyclopedia*, Garland Publishing, pp. 269.

Cossu C. [1996], «Les pratiques comptables postérieures à l'invention de l'écriture (3000-1800 av. JC)», *Actes de la deuxième journée d'histoire de la comptabilité,* 29 mars, pp. 61-76.

Flesher D.L. et Flesher T.K. [1996], «Mc Kinsey, James O. (1889-1937)», *in The history of accounting. An international Encyclopedia,* Garland Publishing, pp. 410-411.

Zimnovitch H. [1996], «La "quarantaine" des coûts standard chez Saint-Gobain : 1920-1960», *Comptabilité, contrôle, audit,* Vuibert, Tome 2, vol. 2, septembre, pp. 5-24.

Boyns T. [1997], «The development of costing in the British coal industry, c. 1900-c. 1960», *Troisièmes journées d'Histoire de la Comptabilité - Nantes,* Association Française de Comptabilité, 20-21 mars, pp. 103-127.

Quail J.M. [1997], «More peculiarities of the British : Budgetary control in US and UK business to 1939», *Business and Economic History*, Vol. 26 n°2 winter, pp. 617-631.

Zimnovitch H. [1997], *Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France,* Thèse, Poitiers.

Fleischman R.K. [1998], «The evolution of standard costing in the UK and US : From decision makink to control», *Abacus*, Vol. 34 n°1, pp. 92-119.

Godelier E. [1998], *Habilitation à Diriger des Recherches*.

Pezet A. [1998], «Gestion et histoire : pour une approche pragmatique», *Actes des quatrièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management*, 26-27 mars 1998, pp. 144-156.

Boyns T. [1998a], «The development of costing in Britain, c. 1900-1960», *Actes des quatrièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management*, 26-27 mars 1998, pp. 70-97.

Boyns T. [1998b], «Budgets and budgetary control in British businesses to c. 1945», *Accounting, Business and Financial History (à paraître)*, Vol.8 n°3.

ETAT DES SOURCES PAR ENTREPRISES.

Le lecteur trouvera ci-dessous les sources utilisées et classées par entreprises.

SAINT-GOBAIN

Entretien avec M. Dominique Perrin, le 18 octobre 1996.

Références bibliographiques :

Avinens [1949], «Prévisions et contrôle budgétaire à la Cie de St Gobain - Evolution de la méthode», Cégos, PR 180.*

Daviet J.P. [1988], *Un destin international - La Compagnie de Saint-Gobain de 1830 à 1939*, Ed. des archives contemporaines, Paris.

Heroin et Lheureux [1964], *Enquête à la Compagnie de Saint-Gobain - Organisation de la fonction prévision et contrôle dans l'entreprise*, Institut de Contrôle de Gestion.

Meuleau M. [1992], *Les HEC et l'évolution du management en France*, Thèse de doctorat d'Histoire - Nanterre.

Nikitin M. [1992], *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, Thèse, Paris-Dauphine.

Pins (de) M. [1961], «Objectifs et méthodes de la gestion budgétaire», *Chefs d'entreprise*, Pilote, n° 2 et 3, avril-juin.

Pins (de) E. [1961], «L'établissement des budgets et le contrôle budgétaire (résumé) Compte rendu du séminaire de l'IAE de Paris», *Hommes et Techniques*, Cégos, Août-septembre.

Pins (de) E. [1961], «Combien d'entreprise font-elles vraiment de la gestion budgétaire ?», *Chefs d'entreprise,* Avril, pp. 71-85.

Taboulet H. Meyer J. et Sallan A. [1966], *La gestion prévisionnelle dans l'entreprise - Pratique de sa mise en place (Enquête ICG)*, Institut national de gestion prévisionnelle et de contrôle de gestion, Paris.

Zimnovitch H. [1994], «La diffusion des coûts standards et du direct costing en France - L'exemple de Saint-Gobain : 1930-1960», *Actes du XVe congrès de l'Association Française de Comptabilité, Université Dauphine,* AFC.

Zimnovitch H. [1996], «La "quarantaine" des coûts standard chez Saint-Gobain : 1920-1960», *Comptabilité, contrôle, audit*, Vuibert, Tome 2, vol. 2, septembre, pp. 5-24.

Zimnovitch H. [1997], *Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France*, Thèse, Poitiers.

Archives :

Archives Saint-Gobain. CSG 06/06. Prix de revient 1936 à 1950, réforme de la comptabilité 1946

Archives Saint-Gobain CSG 293/070. IOIC.

Archives Saint-Gobain CSG 293/140. Commentaires sur l'application du contrôle budgétaire 1957, organisation générale.

Archives Saint-Gobain CSG 293/301 à 307. Rapports annuels de la direction générale des produits chimiques 1944-1957.

Archives Saint-Gobain CSG 293/464. Organisation Héranger.

Archives Saint-Gobain. CSG 01/160. Méthode Héranger.

Archives Saint-Gobain. CSG 293/395. Service contrôle et études 1952-1964.

Archives Saint-Gobain. CSG 293/68. Tableaux de bord des Glacières, budgets et contrôle budgétaire 1950-1955.

Archives Saint-Gobain. CSG 293/539. Note Toinet. Mission Lacoin.

Archives Saint-Gobain. CSG 293/468. Ententes dans le secteur des engrais et superphosphates.

Archives Saint-Gobain. CSG 293/60 à 67. Rapports IOIC.

Archives Saint-Gobain. CSG 4/289. Dossier prix de revient 1933.

Archives Saint-Gobain. CSG 418/71. Organisation 1939.

Archives Saint-Gobain. CSG 418/078. Rapports de M. Lacoin de 1935 sur la situation de la direction générale des produits chimiques. Plusieurs volumes.

Archives Saint-Gobain. CSG Hist 04/727. Dossier Cégos 1959-1967.

Archives Saint-Gobain. CSG Hist 4/283. Mission IOIC.

Archives Saint-Gobain. CSG Hist 4/284. Mission IOIC.

Archives Saint-Gobain. CSG Hist 011/151. Caractéristiques générales sur l'évolution de Sovirel depuis 1955.

Archives Saint-Gobain SGV Hist 1/48 et 1/49. Rapports généraux sur les ventes 1931-1952.

Archives Saint-Gobain SGV Hist 1/55. Rapports pour le Conseil de la DG des Glaceries 1936-1944.

Archives Saint-Gobain SGV Hist 20/02. Notes contrôle budgétaire.

Archives Saint-Gobain. SGV Hist 01/160. Réforme 1938.

Archives Saint-Gobain. SGV Hist 01/27 et SGV Hist 01/28. Analyse du prix de revient par usine.

Archives Saint-Gobain. SGV Hist 01/56 à 01/67. Rapports d'activité 1946-1958.

Archives Saint-Gobain. SGV Hist 1/50. Rapports généraux sur les ventes 1953-1955.

Archives Saint-Gobain. SGV Hist 1/56 à SGV Hist 1/67.

Archives Saint-Gobain. SGV Hist 20/01. Rapports IOIC.

Archives Saint-Gobain. SGV Hist 20/05. Séminaire BAG.

Archives Saint-Gobain. SGV Hist 20/04. Contrôle budgétaire 1959-1965.

Archives Saint-Gobain. SVG Hist 01/160.

Archives Saint-Gobain. Notes du service Contrôle et études de janvier à novembre 1951. Fonds Caillet. Documents non cotés.

Archives Saint-Gobain. Documents non classés. « Présentation des résultats et des bilans 1948 à 1964 ». Service Contrôle et Etudes.

Archives Saint-Gobain. Fonds Caillet. Documents non classés. Chemise 26.

Archives Saint-Gobain. Fonds non classé, Département financier Inspection et études n°16.

PECHINEY

Entretien avec M. René Josselin, le 11juin 1996.

Références bibliographiques :

Benoit J. [1952], «Le contrôle comptable comme moyen d'information et de gestion», *Hommes et Techniques*, Décembre, pp. 13-18.

Benoit J. [1954], «Contrôle à l'usage de la direction - Xème Congrès international de l'organisation scientifique», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mai, pp. 22-25.

Cailluet L. [1995], *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Pechiney des années 1880 à 1971*, Thèse d'Histoire Lyon II.

Collectif et alii [1956], *La prévision et le contrôle de gestion. Journée d'études de l'IAE de Rennes*, Centre régional d'études et de formation économiques, Rennes.

Cégos [1953], *Le contrôle budgétaire, 6 expériences françaises*, Hommes et Techniques, Paris.

Hachez-Leroy F. [1995], *L'Aluminium Français, instrument d'une stratégie de groupe 1911-1960*, Thèse d'Histoire Université Paris IV.

Pezet A. [1995], «La décision d'investissement, histoire d'un partage d'influences», *Cahier d'Histoire de l'Aluminium*, Eté, n° 16.

Villelongue (de) R. [1949], *Structure et fonctionnement des entreprises - Cours de l'Institut d'Etudes Politiques de Paris,* Les cours du droit, Paris.

Zimnovitch H. [1997], *Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France*, Thèse, Poitiers.

Archives :

Archives de l'AF 500-2-17777. Rapport du service commercial de juin 1934.

Archives Pechiney 00-10-10018. Administration, organisation, comptabilité

Archives Pechiney 00-10-10019. Méthodes d'organisation W. Clark, note de Jouven, rôle et fonctionnement du Comité de gestion, organisation de la comptabilité, rapport au Comité exécutif.

Archives Pechiney 00-10-10020. Analyse des services comptables, mission K.B. White.

Archives Pechiney 00-10-10021. Compte rendu de Mission aux USA concernant le perfectionnement des cadres des entreprises américaines (17 avril - 14 juin 1953), réorganisation 1948, « Evolution dans les organisations 1953/1955 ».

Archives Pechiney 00-10-18928. Note de service 801, rapport du cabinet White du 3 juin 1950, rôle du service OI. Juin 1950, note du 24 mars 1936.

Archives Pechiney 00-1-20028. Programmes de fabrication.

Archives Pechiney 001-7-30994. « Conférences Jean Benoit ».

Archives Pechiney 01/10/10021. Evolution des idées en matière de gestion des entreprises, 21 novembre 1955, Benoit.

Archives Pechiney 072-11-70062. Rapports mensuels 1936 et 1937,r apports mensuels 1948.

Archives Pechiney 072-11-70120. Instructions Particulières permanentes de Saint Jean de Maurienne.

Archives Pechiney 072-11-70136. Procès verbaux du Comité de direction 1936.

Archives Pechiney 080-6-20702. Contrôle budgétaire 1962-1969. Contrôle budgétaire Etat K.

Archives Pechiney 080-6-5778. Réunion des Directeurs de 1947 à 1952.

Archives Pechiney 080-6-5783. Contrôle budgétaire, organisation Bedeaux.

Archives Pechiney 080-6-5784.

Archives Pechiney 500-2-17784. Rapports mensuels 1955/1960.

Fonds René Pereires. Institut d'Histoire de l'Aluminium. Conférence de Jean Benoit sur la comptabilité et la productivité. 1951.

EDF-GDF ET LA COMPAGNIE DU GAZ DE PARIS

Entretien avec M. Marcel Boiteux, le 22 septembre 1997

Références bibliographiques :

Beltran A. Bungener et Picard [1985], *Histoire(s) de l'EDF - Comment se sont prises les décisions de 1946 à nos jours*, Dunod, Paris.

Beltran A. et Williot J.P. [1992], *Le Noir et le Bleu, 40 d'histoire de Gaz de France*, Belfond, Paris.

Boiteux M. [1956], «Sur la gestion des monopoles publics astreints à l'équilibre budgétaire», *Econométrica*, Janvier.

Buber B.J. [1935], «Le contrôle budgétaire dans la production d'énergie», *L'Organisation*, Août, pp. 337-341.

Inconnu [1961], «L'information comptable et les problèmes d'analyse des prix de revient à l'Electricité de France de 1946 à 1960», *RFE (Revue Française de l'électricité ?)*, n° 130-131, juin-juillet.*

Morsel H. [1996], *Histoire de l'électricité en France 1946 - 1987*, Fayard, Paris.

Picard J.F. Beltran A. et Bungener M. [1985], *Histoire(s) de l'EDF - Comment se sont prises les décisions de 1946 à nos jours*, Dunod, Paris.

Archives :

1382 G EDF-GDF. Rapports de gestion de EDF de 1946 à 1955. Conseil d'administration de 1946 à 1950.

1382A EDF-GDF. Conseil d'administration de 1946 à 1950.

1386 A. EDF - GDF. Commission des Finances d'après les archives DG. 1949 - 1950.

1386 C. EDF - GDF. Commissions des Finances 1952.

1386 I. EDF - GDF. Commission des Finances 1947-1948, Commissions de l’exploitation 1950.

715012. EDF - GDF. Conseil d'administration Gaz de France 1951-1955.

715019. EDF - GDF. Conseil d'administration Gaz de France 1955.

728611. EDF - GDF. Livres « Prévisions de dépenses et de recettes d'exploitation ».

800410. EDF - GDF. Evolution de l'organisation de la comptabilité, rapprochement entre les chiffres du rapport d'activité et les chiffres du bilan. L'information comptable

et les problèmes d'analyse de prix de revient à l'Electricité de France de 1946 à 1960. Rapport en date du 8 décembre 1960 par P. Buphomene.

800420. EDF - GDF. Développement d'une nouvelle méthode budgétaire 1961-1965.

801066. EDF-GDF. Etudes Economiques générales. Dossier Decelle, Directeur des études économiques 1956-1957.

801072. EDF-GDF. Etudes Economiques générales.

8910 K. EDF - GDF. Rapport sur les comptes et la gestion.

8910 L. EDF - GDF. Rapport sur les comptes et la gestion.

8911 D. EDF - GDF. Budget 1961 et 1962 Electricité de France.

8911 I. EDF - GDF. Mise en place des budgets fonctionnels 1959-1960.

EDF - Fond Condorcet, 789393 - Assemblée générale ordinaire de l'UIMM, Rapport du 19 février 1929.

EDF - GDF 715011. Conseils d'administration Gaz de France 1946 à 1950.

EDF- GDF 686590 : La Compagnie du Gaz de Paris. Rapports comptables et techniques annuels de 1907 à 1937 au nom de la première commission du conseil municipal de la ville de Paris.

EDF- GDF 686689 : La Compagnie du Gaz de Paris. Prévisions budgétaires de 1929 à 1937.

EDF- GDF 686782 : La Compagnie du Gaz de Paris. Résultats généraux de l'exploitation de 1922 à 1936.

TOTAL-CFP

Entretien, le 27 janvier 1997, avec MM. Etienne Dalemont et Claude Lacaussade.

Références bibliographiques :

Baffet M. [1942], *L'organisation du travail dans l'industrie du raffinage des pétroles*, Association française des techniciens du pétrole.

Catta E. [1990], *Victor de Metz - De la CFP au groupe Total*, TEVA, Paris.

Kuisel R. [1967], *Ernest Mercier, a french technocrat*.

Archives :

Archives Total 86.12/1. Organigramme

Archives Total 86.12/12. Notes du 22 juin 1956. Voyage de M. Dalemont, secrétaire général de Total CFP aux USA en septembre/octobre 1953.

Archives Total 86.15/12 Archives de la DF.

Archives Total 92AA060/262. Historique CFR 1929-1974

Archives Total 92AA091/72. Historique 57/72, Rapports de stages divers. Historique groupe Total 1957-1972.

Archives Total 92AA091/73. Historique groupe Total.

Archives Total IPC 3 Monthly reports 35/38.

ELECTRICITÉ DE STRASBOURG

Références bibliographiques :

Cégos [1937], «L'établissement et le contrôle du budget à l'électricité de Strasbourg», *Section n° 3 direction administrative et financière*, Cégos - CGPF, Document OA 34, 18 p.

Commesnil G. [1936], «L'organisation d'un office central électrique», *Bulletin du Comité National Belge de l'Organisation Scientifique*, Mars, pp. 60-65.*

Courtot [1935], *L'Organisation Scientifique à la Compagnie générale électrique à Nancy*, Delmas, Paris.*

IIOST [1930], *Conférence internationale du contrôle budgétaire*, IIOST, Genève.

Kuntz F. [1989], «Histoire d'une entreprise au service de sa région : Electricité de Strasbourg», *Bulletin d'Histoire de l'Electricité*, Association pour l'Histoire de l'Electricité, Vol. 13 Juin, pp. 141-151.

Laval J. [1937], *Un exemple d'organisation d'une entreprise d'installation électrique*, Delmas, Paris.

Cas CPA. L'électricité de Strasbourg : F 1282 (1938).

Cégos (1937), L'établissement et le contrôle du budget à l'électricité de Strasbourg. Section n° 3 direction administrative et financière. Document OA 34. 18 p.

LE PARIS-LYON-MÉDITERRANÉE

Références bibliographiques :

Bloch M. [1935], *L'Organisation Scientifique dans les grands ateliers de locomotives de la Cie du Chemin de fer de Paris à Orléans*, Delmas, Paris.*

Dorpmuller [1931], «Le contrôle des recettes et des dépenses aux chemins de fer du Reich», *Mon Bureau*, Février, p. 83.*

Houlez R. [1955], «Prévisions budgétaires, statistiques et plan comptable à la SNCF», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Février, pp. 32-36.

IIOST [1930], *Conférence internationale du contrôle budgétaire*, IIOST, Genève.

Inconnu [1936], *Chemins de fer de l'Etat : le contrôle budgétaire appliqué aux grands ateliers de matériel roulant de chemin de fer de l'Etat*, UIMM.*

James [1937], «Les prix de revient standard dans les chemins de fer», *Organisation*, Juin, pp. 173-176.

Le Dantec [1941], «Contribution à l'étude du contrôle budgétaire - Le budget de production - SNCF», Cégos.*

Peyronnet [1937], «Introduction du contrôle budgétaire dans les ateliers de matériel roulant de l'Etat», Cégos.*

Cas CPA. Le PLM : F91 (1931). Le PLM : F304 (1932). Le PLM : F665 (1932-1933). SNCF : I 1719 (1942).

ALSTHOM

Références bibliographiques :

AFAP [1949], *Première mission aux Etats-Unis de la construction électrique (matériel d'équipement)*, AFAP, Paris.

AFAP [1951], *La productivité en action dans la construction électrique (matériel d'équipement)*, AFAP, Paris.

Bellouard [1928], «Rapport de visite aux USA», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Avril, pp. 8-13.

Cégos [1953], *Le contrôle budgétaire, 6 expériences françaises*, Hommes et Techniques, Paris.

Kuisel R. [1975], «Auguste Detoeuf, conscience of the french industry (1926-1947)», *International review of social history*, Vol. 20, pp. 149-174.

Loeb P. [1934], «Contrôle par la nomenclature des dépenses», *Sciences et Industrie*, Tome XVIII, février, p. 39 et s..*

Loeb P. [1934], «Un exemple d'application du contrôle budgétaire dans une société de construction mécanique (Sté Alsthom)», Cégos.*

Loeb P. [1935], «Un exemple d'application du contrôle budgétaire dans une société de construction mécanique (Alsthom)», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Mai, juin, juillet, pp. 166-177 181-189 213-222.

Loeb P. [1936], «Premières conclusions sur les travaux de la section 3 sur le contrôle budgétaire», Cégos.*

Loeb P. [1950], «Les budgets d'entreprise», *Economie contemporaine*, Novembre-Décembre, pp. 25-31.

Loeb P. [1956], *Le budget de l'entreprise*, PUF, Paris.

Taboulet H. Meyer J. et Sallan A. [1966], *La gestion prévisionnelle dans l'entreprise - Pratique de sa mise en place (Enquête ICG)*, Institut national de gestion prévisionnelle et de contrôle de gestion, Paris.

Cas CPA : F 1002 (1936).

LE PRINTEMPS

Références bibliographiques :

Cas CPA. Le Printemps : F 1154 (1937).

Cas CPA. Le Printemps : SA 1853 (1943).

Cégos [1953], *Le contrôle budgétaire*, *6 expériences françaises*, Hommes et Techniques, Paris.

Cégos Laguionie et Vigneras [1946], «Le contrôle budgétaire-Compte rendu de réunion», Cégos, Fascicule n° 5.*

Dumuis S. [1965], *Le Printemps, cent ans de jeunesse*, Paris.*

IIOST [1930], *Conférence internationale du contrôle budgétaire*, IIOST, Genève.

Kaufmann W. [1933], «L'organisation scientifique dans les grands magasins», *Bulletin du CNOF*, CNOF, Décembre, pp. 290-309.

Meuleau M. [1992], *Les HEC et l'évolution du management en France*, Thèse de doctorat d'Histoire - Nanterre.

Pasdermadjian H. [1949], *Le grand magasin - Son origine - Son évolution - Son avenir*, Dunod, Paris.*

Pasdermadjian H. [1950], *Management research in Retailing*, Newman Books, London.*

Saint Pulgent (de) [1935], «Le contrôle budgétaire dans un grand magasin», *Production nationale et expansion économique*, Novembre et décembre.*

Saint-Pulgent (de) [?], «Le contrôle budgétaire aux grands magasins du Printemps», *Cégos*, Rapport déposé à la section 3.*

Saint-Pulgent (de) [1942], «Les statistiques de direction générale dans un Grand Magasin», *Cycle de perfectionnement organisé par la Cégos du 9 au 11 décembre 1941*, Cégos, Fascicule 3, pp. 5-22.

Saint-Pulgent (de) M. [1950], *Contrôle budgétaire et bureau d'études dans un grand magasin*, I.T.A.P., Paris.

Saint-Pulgent (de) T. [1934], «Le contrôle budgétaire aux grands magasins du Printemps», Cégos, Document OA7, 8 p.

LE MATÉRIEL TÉLÉPHONIQUE

Références bibliographiques :

Cas CPA. Le Matériel Téléphonique S3150 (1954).

Cas CPA. Le Matériel Téléphonique : I 350 (1932).

Cégos [1953], *Le contrôle budgétaire, 6 expériences françaises*, Hommes et Techniques, Paris.

LES IMPRIMERIES DELMAS

Références bibliographiques :

Cas CPA. Les Imprimerie Delmas I1044 (1936).

Delmas G. [1930], «Un exemple d'application du contrôle budgétaire en imprimerie», *Mon Bureau*, Septembre, p. 449.

IIOST [1930], *Conférence internationale du contrôle budgétaire*, IIOST, Genève.

Satet R. [1936], *Le contrôle budgétaire*, Dunod, Paris.

DIVERS

Références bibliographiques :

Cas CPA : Hauts fourneaux, Forges et Aciéries de Pompey, I878 (1935).

Cas CPA. AOIP S2795 (1951), 3045 (1953).

Cas CPA. Cie Mécanique Sulzer F864 (1935).

Cas CPA. La Quincaillerie Vachette F1406 (1939).

Cas CPA. la Société Métallurgique du Midi F1543 (1941).

Chambre Syndicale de la Sidérurgie française [1960], *Application de la gestion budgétaire et des coûts standards aux Hauts-Fourneaux*.*

Chambre Syndicale de la Sidérurgie française [1960], *La gestion budgétaire et les prix standards dans les laminoirs*.*

Chambre Syndicale de la Sidérurgie française [1962], *La gestion budgétaire et les coûts standards dans la sidérurgie*.

Collectif Decorps, Pierson, Axelroud et Fould [1935], *L'Organisation Scientifique à la Société des Hauts-fourneaux, Forges et Aciéries de Pompey*, Delmas.*

Collectif UIMM [1932], *L'organisation scientifique à la Société anonyme des hauts-fourneaux, forges et aciéries de Denain et d'Anzin et à la société anonyme des établissements Neu*, Imp. Lafolye et de Lamarzelle, Vannes.

CPA SA 234 (1930).

Enquête en vue de l'accroissement de la productivité [1955], *Le contrôle de gestion dans la sidérurgie américaine - Rapport de la mission française de productivité aux USA de la délégation de la sidérurgie*, Soc. auxilliaire pour la diffusion des éditions de productivité, Paris.

IIOST [1930], *Conférence internationale du contrôle budgétaire*, IIOST, Genève.

Neumayer W.W. [1933], «Le contrôle budgétaire dans une usine de produits métallurgiques», *Bulletin de l'Institut International d'Organisation Scientifique*, p. 27 et s..*

Neumayer W.W. [1933], «Nouvelle méthode de contrôle budgétaire et d'administration autonome dans une usine métallurgique», *Bulletin de l'IIOST*, pp. 26-31.*

Renold C.G. [1929], «Le contrôle budgétaire des entreprises Hans Renold Ltd», Institut International d’OST, 17 p.

Renold C.G. [1930], «Le budget, élément du contrôle de l'exécution», *Mon Bureau*, Août, pp. 344-345.

INDEX DES NOMS PROPRES ET DES AUTEURS

N

O

P

Q

R

S

T

U

V

W



Y

Z

INDEX DES NOMS D’ENTREPRISE

A

B

C

D

E

F

G

I

K

L

O

P

R

S

T

U

V

W

TABLE DES TABLEAUX ET FIGURES

TABLE DES FIGURES

TABLE DES TABLEAUX

TABLE DES MATIÈRES